



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في ظل قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون 21-01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: قانون إداري

إعداد الطالب:

بن عزوز رضا

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د / خلف فاروق	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د / بطينة مليكة	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
أ / منصورى لعروسي	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



الإه

اهدي ثمرة جهدي إلى من أعجز أن أوفي حقها والتمس من الله
رضاهها أمي الغالية

الى روح أبي الغالية رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

الى سندي في حياتي زوجتي ،أبنائي وإخوتي

الى أساتذتي الكرام هدية إجلال ووفاء

الى زملائي في العمل وفي الدراسة والى كل من وقف بجاني وقدم
لي المساندة

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لانجاز هذا العمل المتواضع

كما أتقدم بالشكر والامتنان الى أساتذتي الأفاضل الذين ساهموا
في تطوير المذكرة وإثرائها ، و اخص بالذكر الأستاذة بطينة مليكة ،
التي قامت بالإشراف على هذه المذكرة ولم تبخل علي بإبداء رأيها
وتوجيهاتها القيمة لإخراج هذا العمل الى حيز الوجود

الشكر موصول أيضا الى لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة
هذه المذكرة في هاته الظروف الصعبة التي تعيشها البلاد

كما أتقدم بالشكر للأستاذ شربي مراد الذي لم يبخل علي بالنصح
والإرشاد طيلة سنوات الدراسة

قائمة المختصرات

أولا باللغة العربية

ج ر : جريدة رسمية

ص : صفحة

ص ص : أكثر من صفحة

ق ا ج : قانون الإجراءات الجبائية

ق ض غ م : قانون الضرائب غير المباشرة

ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق م : قانون المالية

ثانيا باللغة الفرنسية

CPI : CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS

المركز الجوارى للضرائب

DGE : DIRECTION DES GRANDE ENTREPRISES

مديرية كبريات المؤسسات

DGI : : DIRECTION GENERAL DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

IFU : IMPOTS FORFAITAIR UNIQUE

الضريبة الجزائرية الوحيدة

Op.cit : opéro citato

المصدر أو المرجع السابق

P : PAGE

صفحة

Ibid:ibidem

المرجع نفسه

مقدمة

لقد شهدت الجزائر و على غرار باقي دول العالم عدة تطورات في جميع المجالات ، ولعل أهمها المجال الاقتصادي الذي عرف هيمنة القطاع العام عليه ، لكن مع الاختلالات التي مرت بها البلاد وتأثيرها على هذا المجال سلبا مما ادخلها في أزمة حادة ، قامت الجزائر بعدة إصلاحات سعيها منها للخروج من هذه الأزمة ، ومسايرة التطورات الداخلية والخارجية ، وذلك بتحقيق تنمية في كل المجالات ، أهمها كما سبق الذكر المجال الاقتصادي بصفة عامة والمحال المالي بصفة خاصة ، كون هذا الأخير ذو أهمية بالغة في تمويل الخزينة العمومية للدولة ، ومن الإصلاحات التي مست الجانب المالي و إن لم نقل أهمها قطاع الجباية أو الضرائب لما له من تأثير كبير في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة .

و تلعب الضريبة دورا كبيرا في تمويل خزينة الدولة لما تحققه من عائدات تدرج في جانب إيرادات ميزانياتها ، وذلك لتغطية جانب النفقات العامة ، حيث تطور مفهوم الضريبة بتطور مفهوم الدولة ، من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ، كما تعدى دورها من مصدر لإيرادات الدولة الى أداة يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة .

وعلى هذا الأساس أولت التشريعات اهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة ، ذلك كون النظام الضريبي يركز أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة ، بينما تقوم إدارة الضرائب بمراقبة مدى صحة هذه التصريحات ، والقيام بالتصحيحات وإجراء التعديلات عليها وفقا للقوانين المعمول بها في هذا المجال ، هذه الأخيرة قد لا ترضي المكلف بالضريبة مما تدفعه الى إثارة النزاع حول هذه الضريبة سواء أكان هذا النزاع حول وعاء الضريبة أو أساسها ، أو في ما يتعلق بطرق وإجراءات تحصيلها ، أو لأسباب متعلقة بالإدارة ذاتها ، كتعسف أعوانها في استعمال السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون ، أو انحراف التشريع الضريبي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية ومخالفة مبدأ العدالة ، كعدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الضريبي، حيث يستشف من نص المادة 64 من دستور سنة 1996 على أن كل المواطنين متساوون في تحمل الأعباء الضريبية ، وهم مشتركون في تمويل التكاليف والأعباء

الناجمة عن الإنفاق العمومي ، حسب قدرة كل مواطن، كما أنه لا يمكن أن تحدث أية ضريبة إلا بقانون ، كما كرس القانون 16-01 المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016 نفس المبدأ في مادته 78 ، حيث اعتبرت أن كل الأعمال التي تهدف الى الإخلال بمبدأ المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في تحمل العبء ضريبي مساسا بالمصالح الوطنية ويقمع من طرف القانون .

ولكون النزاعات التي تقوم في هذا المجال كثيرة جدا ، وضع المشرع أحكاما وإجراءات قانونية سعيا منه لحلها داخليا تفاديا للجوء إلى القضاء .

والمنازعة لغة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة تهدف إلى كل شيء متنازع فيه، وتحمل في الميدان الجبائي معنيين معنى واسع ومعنى ضيق ، فالمعنى الواسع يقصد به كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية ، حيث قد يتعلق النزاع بصحة أو شرعية تأسيس الضريبة أو تحصيلها بحد ذاتها وقد يتعدى ذلك الى طلب التماس العفو إذا كانت الضريبة مؤسسة قانونا لكن الظروف المادية للمكلف حالت دون تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة

أما تعريفها بالمفهوم الضيق هي كل منازعة تكون إدارة الضرائب طرفا فيها ، حيث تنشأ بسبب تطبيق هذه الأخيرة لنصوص القانون الجبائي على المكلفين ، والتي تتعلق بحصر المكلفين الخاضعين للضريبة وتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها منهم .

ومنه نستخلص مما سبق أنه لا يعتبر نزاعا ضريبيا ذلك الذي يقوم بين المكلف وإدارة الضرائب سواء بمفهومه الواسع أو الضيق إلا بتوفر العناصر التالية :

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع ، كونها هي من تقوم بتحديد وعاء الضريبة كما تقوم بعملية تحصيلها وفق ما يقتضيه التشريع الضريبي.
- أن يكون هذا التشريع واجب التطبيق للفصل في النزاع الضريبي.
- أن ترتبط المنازعة بالأعمال الضريبية كربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين الى خزينة الدولة .

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعط تعريفا للمنازعة الضريبية ، وإنما اكتفى بالتطرق إلى شروطها سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو منازعات تحصيل الضريبة ، ولكن نلتمس ميوله بالأخذ بالمعنى الواسع من خلال أخذه بعين الاعتبار طلبات المكلفين بالضريبة الرامية إلى التماس العفو من الضرائب المفروضة عليهم قانونا نتيجة لحالة الضيق التي حالت بينهم وبين تبرئة ذمتهم المالية اتجاه الخزينة.

أهمية الموضوع :

تظهر أهمية الموضوع من خلال دراسة النصوص القانونية التي اقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات .

وجود إطار قانوني مرن ينظم النزاع الضريبي يؤدي الى فرض ضرائب مؤسسة قانونا يطغى عليها طابع الشرعية مما ينتج عنه رضی الخاضعين للضريبة

الانتشار الواسع لظاهرة النزاع الضريبي بمختلف أنواعه نظرا لاتساع الوعاء الضريبي وزيادة المكلفين بالضريبة

كما تظهر الأهمية كذلك في مدى نجاعة النصوص والإجراءات القانونية في فض النزاع الضريبي ، ودراسة المنازعة الضريبية في جانبها الإجرائي مقارنة بالتعديلات لمختلف النصوص الضريبية ، الأمر الذي أدى الى ظهور صعوبات في فهمها ، وكذا عدم إلمام المكلفين بالضريبة بالنصوص القانونية وعدم وعيهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية الذي أدى بدوره الى نشوء النزاع الضريبي بينهم وبين الإدارة الجبائية .

أسباب اختيار الموضوع :

الأسباب الذاتية لاختيار الموضوع :

الرغبة في البحث في مجال المنازعات بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة ، نظرا لانتمائي الوظيفي الى إدارة الضرائب ، وبالتالي تناول الموضوع ومحاولة التعمق فيه ، لإثراء الجانب العلمي عموما والقانوني خصوصا من خلال التجربة للاستفادة من هذه الدراسة في الميدان العملي والاسترشاد به .

الأسباب الموضوعية :

محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات ، ذلك لان إجراءاته خاصة تختلف عن المنازعات الأخرى .

كثرة المنازعات وخاصة على مستوى الإدارة الجبائية

كثرة التغييرات والتعديلات المتتالية على النصوص الضريبية عبر قوانين المالية

عدم مواكبة البحث لهذه التعديلات

الدراسات السابقة :

إن المؤلفات الحديثة بهذا الشأن تكاد تكون منعدمة ، إذ أن اغلب المؤلفات التي تناولت هذا النوع من الدراسة لم يطرأ عليها تحيين على غرار كتاب بعنوان إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر للأستاذ حسين فريجة ، وكتاب بعنوان المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري للأستاذ عزيز امزيان والصادران سنة 2008 ماعدا بعض المذكرات و الرسائل الجامعية ، منها رسالة ماجستير بعنوان الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري من إعداد الطالب يحي بدايرية للموسم الجامعي 2011-2012 .

كما سبق الذكر فإن نصوص قانون الإجراءات تمتاز بالتعديل الدائم وفق قوانين المالية إلا أن هذه المؤلفات لم تحين تماشيا وهذه التعديلات وبالتالي تشكل صعوبة على الطالب الباحث في هذا المجال .

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مرحلة غاية في الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية ألا وهي مرحلة التسوية الإدارية للنزاع الضريبي ، وتبيان الجهة المختصة في الفصل في هذا النزاع وهذا بهدف توضيح وشرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية المنازعة ومحاولة تحيين موضوع البحث على اثر النصوص القانونية الحديثة المتعلقة به .

المشكل القانوني :

نسعى من خلال الدراسة تبيان مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي وخاصة في مرحلته الإدارية ، ومن هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا تتمثل في :

ما مدى نجاعة التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في ظل أحكام قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2002 المعدل والمتمم في فضه، بغرض التقليل من اللجوء للقضاء ؟

المنهج المتبع :

اعتمدنا في الدراسة من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة المنهج التحليلي وذلك من اجل تحليل النصوص القانونية الخاصة بالتشريعات الضريبية ، حيث استندت دراستنا على قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المعدل والمتمم، الذي يبرز وينظم مراحل التسوية الإدارية بالتحليل والمناقشة .

خطة الدراسة :

لغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة ، قسمنا الموضوع إلى فصلين ، خصصنا الفصل الأول لتسوية النزاع الضريبي أمام إدارة الضرائب ، وضمناه بمبحثين الأول حول النزاع في مادة الوعاء الضريبي ، والثاني حول منازعة التحصيل ، وفصل ثاني خصصناه لتسوية النزاع أمام اللجان الإدارية للطعن ، وضمناه كذلك بمبحثين ، الأول حول تشكيلة اللجان الإدارية للطعن واختصاصاتها، ومبحث ثاني حول إجراءات النزاع أمام اللجان الإدارية للطعن والطبيعة القانونية لآرائها .

الفصل الأول

تسوية النزاع الضريبي أمام إدارة الضرائب

لقد اسقط المشرع الجزائري إجراء التظلم الإداري المسبق كشرط أساسي لقبول الطعن القضائي أمام الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية، من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد لسنة 2008، وجعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار طبقا لنص المادة 830 منه التي تنص "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري ، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه..."¹، وذلك لتبسيط إجراءات التقاضي و تقاضي تعقيدها، إلا أن أغلبية قوانين الضرائب أوجبت هذا الإجراء و جعلته إلزاميا و سابقا لقبول أي طعن قضائي، حيث رسخ هذا المبدأ بصدور قانون المالية لسنة 2002 الذي نصت المادة 40 منه على انه " يؤسس قانون الإجراءات الجبائية ، ويتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 إلى 200 من هذا القانون"²، و الذي وحد من خلاله المشرع جميع الأحكام و القواعد الإجرائية للمادة الضريبية المشتتة عبر قوانين الضرائب المختلفة ، وذلك باعتبار التظلم الضريبي مرحلة أساسية في المنازعة الضريبية يلجأ إليها المكلف قبل اللجوء إلى القضاء.

و التظلم الإداري في المادة الضريبية يقدم بالنسبة لجميع الضرائب و الرسوم أيا كان نوعها و طبيعتها ، كما يقدم أيضا في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة و ربطها أو بتحصيلها إلا ما استثنى بنص.

وتعدد واختلاف أنواع النزاعات في التشريع المالي الضريبي الجزائري ، تعددت المصطلحات المستخدمة من طرف المشرع الجزائري بشأن الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية ، و ذلك سواء عبر النصوص الإجرائية في قوانين الضرائب سابقا أو من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بذلك فيما بعد ، فقد تمت تسميتها و صياغتها في أغلب الحالات في إطار الشكوى أو الشكاية إذا تعلق الأمر بتحديد وعاء الضريبة

1 المادة من 830 قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 /02/ 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 بتاريخ 2008 /04/22.

2 المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 79 بتاريخ 23 /12/ 2001 .

وحسابها و ربطها و أحيانا أخرى في صيغة الاعتراض إذا كان الأمر بصدد ممارسة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي ، و مرات أخرى في صيغة الطلب أو إلتماس العفو حين لا يتمكن هذا الأخير من تسديد ما عليه من دين أو في حالة الضيق .

وعليه و من خلال ما سبق ذكره حول التظلم الضريبي ، فإننا نثير مجموعة من التساؤلات ، حول ماهية أحكام هذا الإجراء و هل ينفرد بأحكام خاصة مقارنة بالتظلمات في إطار النزاع الإداري عموما ؟ و ما هو الدور الذي يلعبه هذا الإجراء في تسوية النزاع الضريبي ؟ و ما هو الداعي وراء جعل المشروع الجزائي التظلم إلزاميا في مثل هذا النوع من النزاع ؟

وسنجيب عن هذه التساؤلات من خلال التطرق إلى موضوع التظلم في المادة الضريبية لدى إدارة الضرائب، وما ينتج عنه من القرارات الصادرة عن هذه الأخيرة وفق ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية، من خلال مبحثين:

المبحث الأول : النزاع في مادة الوعاء الضريبي .

المبحث الثاني : النزاع في مادة التحصيل .

المبحث الأول

النزاع في مادة الوعاء الضريبي

تعتبر مرحلة جمع المعلومات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها، أول مرحلة تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ و المقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المكلف دفعه لمصلحة الضرائب ، أي تحديد دين الضريبة المستحق عليه، فالتعديلات التي تقوم بها الإدارة بخصوص رقم أعمال المكلف وفقا للمعلومات التي وردت إليها، والتي يجب أن تبلغها للمكلف المعني، فحين لا تصل إليه هذه الأخيرة تقوم هنا المنازعة، فالمكلف هنا لا يكون علم له بما اتخذته الإدارة من إجراءات أو ما اعتمده من تقويمات

وعلى هذا الأساس فإن النزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي يدور ويتمحور أساسا حول الخطأ سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الاستفادة من حقوق أو امتيازات يقرها القانون الضريبي، وقد إعتبر المشرع الجزائري طبقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية كل شكوى يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي تدخل في إختصاص الطعن النزاعي¹

وبالتالي فالشكوى في مادة الوعاء الضريبي، هي المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص، كما أن التظلم الضريبي عموما يكمن في مجموعة القواعد القانونية التي تنظم المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها، سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد و إجراءات تقديمه أو إجراءات نظره والفصل فيها.

وتتميز الشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماما

1 المادة 70 من ق ا ج .

عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي ، و يتجلى ذلك من خلال إختلاف مجال تطبيقها بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو بحسب الجهة المقدمة أمامها وفي شروط تقديمها وكذا بشأن التحقيق فيها و الفصل في موضوعها في مادة الوعاء نفسها ¹.

وسنتناول هذا الإجراء الهام و المعروف بالشكوى أو الشكاية في مادة الوعاء الضريبي، من خلال مطلبين الأول يتضمن مجال تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي والشروط الواجب توفرها لقبولها ، أما الثاني يتضمن التحقيق في الشكوى والفصل فيها .

المطلب الأول

مجال تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي وشروطها

الفرع الأول

مجال تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي

وسنتطرق الى مجال تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة لدى إدارة الضرائب من جانبين، الأول من حيث نوع الضريبة المتنازع بشأنها ، والثاني ومن حيث السلطة المختصة بقبولها.

أولاً: من حيث نوع الضريبة

تتطوي المنظومة القانونية الضريبية الجزائرية على خمسة قوانين أساسية صدرت بموجب أوامر رئاسية أو قوانين المالية، تتعلق أغلب أحكام نصوصها بالمادة الموضوعية للضريبة، والجزء الآخر بالمادة الإجرائية لها ، و تتمثل هذه القوانين في كل من:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يشمل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة الجزافية الوحيدة، والرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأملاك، والرسم العقاري ، رسم التطهير ².

1 يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2012/2011 ، ص.ص 31 و 32

2 الأمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج ر عدد 102 بتاريخ 22 ديسمبر 1976 ، ص 1432 .

- قانون الضرائب غير المباشرة، ويشمل الأحكام المتعلقة بالضريبة غير المباشرة ومجال تطبيقها¹.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يشمل الرسم على القيمة المضافة ، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات².
- قانون التسجيل، ينظم الحقوق الجبائية الواجب دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية³.
- قانون الطابع، ينظم الحقوق الخاصة بالوثائق الإدارية والاتفاقيات⁴.
- و بالإضافة إلى هذه القوانين الأساسية، استحدثت المشرع الجزائري قانون خاص بالإجراءات في المادة الضريبية وأطلق عليه قانون الإجراءات الجبائية، حاول من خلاله تجميع النص الإجرائي المتفرق عبر القوانين السابق ذكرها وخاصة المشترك منها، وقد عمل على ذلك منذ صدور هذا القانون الجديد وعبر جميع قوانين المالية الموالية أو التالية لصدوره دون إستثناء⁵ ، وبالفعل فقد تم تجميع جزء كبير من المادة الإجرائية المتناثرة سابقا عبر قوانين الضرائب وبما فيها الإجراءات المتعلقة بالنزاع الضريبي ، وكما نشير مسبقا أن ما جاء من نصوص إجرائية في هذا القانون قد تم إلغاؤه بالمقابل من فحوى نصوص القوانين الضريبية مع الإحالة إلى هذا القانون الجديد، وذلك بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002⁶.

11 الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج ر عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977، ص 980.

12 الأمر رقم 76-102 ، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ر عدد 103 بتاريخ 26/12/1976 ، ص 1520.

13 الأمر رقم 76-105 ، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج ر عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977، ص 1212.

14 الأمر رقم 76-103 ، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم ، ج ر عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977، ص 680.

5 تم تعديل وتتميم قانون الإجراءات الجبائية من خلال قوانين المالية المتعاقبة منذ تاريخ صدوره ، حتى صدور القانون 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، والمتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج ر عدد 81 بتاريخ 30 ديسمبر 2019.

6 المادة 200 من القانون 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 79 بتاريخ 23/12/2001.

و فيما يتعلق بمدى إلزامية التظلم الإداري أو الشكوى فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب ، و لم تحدد هذه الأخيرة أو تخصص نوعا معينا من الضرائب، كما أن قانون الإجراءات الجبائية يعد قانونا عاما بالنسبة للقوانين الضريبية الأساسية الأخرى و ذلك في حال ما لم تنص أحكام هذه القوانين الأخيرة على ما يخالف أحكامه ، وسنتناول باختصار إجراء الشكوى حسب كل نوع من أنواع الضرائب الضريبية .

فبالنسبة للشكوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: فالتظلم في ما يخص مادة الوعاء للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع لأحكام المواد 71 و172 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالنسبة للضرائب غير المباشرة: قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 لم تكن هذه الأخيرة موضوع طعن أمام الإدارة الجبائية، بل كان هناك طعن مباشر أمام الغرفة الإدارية وفق قانون الإجراءات المدنية، وهذا ما نصت عليه المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي جاء فيها " إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم، تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية "، ليتم تعديل هذه المادة فيما بعد بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009 لتصبح تسوية النزاع للضرائب غير المباشرة وفقا لأحكام نصوص المواد من 70 الى 79 ومن 82 الى 91 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

بالنسبة لحقوق التسجيل: يعتبر بمثابة تظلم مسبق، لجوء المكلف الى اللجنة التوفيقية التي تنشأ لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات² بخصوص التقديرات التي تقوم بها الإدارة قبل إدخالها حيز التحصيل، حيث تتاح له فرصة إبداء دفوعه³.

بالنسبة للرسم على رقم الأعمال: تخضع إجراءات التظلم للرسوم على رقم الأعمال وخاصة في مادتي الوعاء والتحصيل لقانون الإجراءات الجبائية .

1 المادة 34 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74 بتاريخ 2008/12/31 والتي نصت على انه " تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق للأحكام المنصوص عليها في المواد من 70 الى 79 ومن 82 الى 91 من قانون الإجراءات الجبائية " .

2 المادة 38 مكرر 2 أ من ق ا ج ، المصدر السابق.

3 عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، طبعة ثانية، دار الهدى الجزائر، 2008، ص 85.

بالنسبة لحقوق الطابع : لم ينص قانون الطابع على إجراءات المنازعات واكتفى بالإحالة الى الإجراءات المتبعة في قانون التسجيل¹، طبقا لأحكام المادة 23 منه و التي تنص " يلاحق تحصيل رسوم الطابع وغرامات المخالفات المتعلقة بذلك، كما أن الدعاوي الخاصة بها تحقق ويحكم فيها حسب القواعد المنصوص عليها في أحكام قانون التسجيل والمتعلقة بتحصيل الحقوق".

ثانيا: من حيث الجهة المختصة بقبول الشكوى

لقد صنف المرسوم التنفيذي رقم 06-327 لسنة 2006 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية على النحو التالي²:

1- مديرية كبريات المؤسسات: هيئة تم إنشائها بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ، وأدرجت أحكامها ضمن المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد حددت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 اختصاص هذه الهيئة في مجال المنازعات ، كما تم تنظيم هذه المصلحة في خمس مديريات فرعية وفقا للقرار الوزاري المشترك لسنة 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها³، من بينها المديرية الفرعية للمنازعات، وقد حدد قانون الإجراءات الجبائية إختصاص هذه الجهة بجميع أنواع المنازعات.

2-مديريات جهوية للضرائب: وهي هيئات تضمن تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حدد عددها بتسع مديريات على المستوى الوطني⁴، و يوجد على مستوى كل مديرية جهوية مكتب لمتابعة المنازعات ، يكلف أساسا بدراسة طلبات الطعن الإعفائي و تقديمها إلى اللجنة الجهوية، كما يختص أيضا بتقييم عمل المصالح في مجال المنازعات⁵.

1 عزيز امزيان، المرجع نفسه، ص 81.

2 المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006 .

3 المادة 02 من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20 بتاريخ 29 مارس 2009.

4 المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر السابق.

5 المادة 41 من القرار الوزاري المشترك، المصدر السابق.

3- مصالح جهوية للبحث و المراجعات : و تختص بتنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات و المداخل وتعد إحصائيات بشأنها ، وهي غير مختصة في مجال المنازعات الضريبية¹.

4- مراكز جهوية للإعلام و الوثائق: وهذه المصالح غير مختصة أيضا بشأن المنازعات ، ومن أهم تخصصاتها تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الإقتصادية والمالية المحلية².

5- مديريات ولائية للضرائب: تضمن المديريات الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وتقوم في مجال المنازعات بدراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة ، وكما تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الضرائب³، وهيكلية تنظم المديريات الولائية للضرائب في خمس مديريات فرعية⁴، من بينها المديرية الفرعية للمنازعات وتتكون هذه الأخيرة من أربعة مكاتب⁵.

6- مراكز الضرائب: و تتكفل الأخيرة بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات ، ويشمل إختصاص مراكز الضرائب مجال الوعاء والتحصيل والمنازعات⁶، ويتضح ذلك من تنظيمهما الهيكلي في ستة مصالح من بينها المصلحة الرئيسة للمنازعات⁷.

7- مراكز جوارية للضرائب: وتسير هذه المراكز الجوارية ملفات الضرائب غير الواردة في إختصاصات مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب ، وهي مختصة أيضا في مجال

1 المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر السابق.

2 المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر نفسه.

3 المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر نفسه.

4 المادة 59 من القرار الوزاري المشترك، المصدر السابق.

5 المواد من 69 الى 73 من القرار الوزاري المشترك، المصدر نفسه.

6 المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، والمادة 95 من القرار الوزاري المشترك، المصدر السابق.

7 المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر نفسه.

الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات¹، كما أنها منظمة إداريا في ست مصالح من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات².

وبعد أن استعرضنا المصالح الخارجية للإدارة الجبائية والتابعة في الأصل للمديرية العامة للضرائب ، هذه الأخيرة التي تعتبر مصلحة من مصالح وزارة المالية³، نشير إلى أن الهدف من إستعراضها كان بغرض معرفة ماهية المصالح المعنية والمختصة من بين مجمل المصالح المذكورة سابقا بمجال النزاع الضريبي ، و التي تجسدت في كل من مديرية كبريات المؤسسات ، و المديريات الولائية للضرائب ، ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، في حين إقتصر إختصاص المديريات الجهوية للضرائب على مجال طعون العفو الضريبي فقط ، مما يخرجها من إطار الطعن النزاعي بمفهوم المواد 70 و 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

و كما أن نصوص قانون الإجراءات الجبائية تؤكد هذا الطرح من خلال المواد 71 و 172، حيث تحدد كل من هذه المواد الجهات التي توجه إليها الشكاوى الضريبية ، فقد نصت المادة 71 على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، و نصت المادة 172 على وجوب إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى على مستوى هذه الهيئة ، كما نصت الفقرة الثالثة من المادة 93 من نفس القانون على إختصاص المدير الجهوي بمجال طعون العفو الضريبي⁴.

كما نشير أن المشرع الجزائري قد ألغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-60 لسنة 1990 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، وذلك بموجب المادة 33 من المرسوم 06-327 السابق الذكر ، ولكن ذلك كان مع مراعاة المادة 32 من هذا المرسوم الأخير، والتي نصت على أن تحتفظ مفتشيات وقباضات الضرائب بشكلها

1 المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر نفسه.

2 المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر نفسه.

3 المرسوم التنفيذي رقم 95-55، المؤرخ في 15 /02/ 1995، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، المعدل والمتمم، ج ر عدد 15 بتاريخ 19/03/1995.

4 - المواد 93، 71، 172 من ق ا ج، المصدر السابق وانظر يحي بدائرية، المرجع السابق، ص ص 40.41 .

الحالي و تمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به ، وذلك بصفة إنتقالية وفي إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب ، ومع أنه تم إنشاء مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ، فإن الشكاوى لا زالت توجه في هذا الشأن إلى المدير الولائي للضرائب ، وإلى مدير كبريات المؤسسات.

الفرع الثاني

الشروط المتعلقة بالشكاوى

لقد تم تنظيم الشروط المتعلقة بالشكاوى من خلال المواد من 72 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تناولت هذه المواد جملة من الشروط منها ما تعلق بأجل تقديم الشكاوى ومنها ما تعلق بشكل ومحتوى هذه الشكاوى .

أولا : الأجل الخاصة بتقديم الشكاوى

أن التظلم الضريبي لا يقدم إلا بعد عملية ربط الضريبة و تحديد مقدار دينها المستحق في ذمة المكلف ، بحيث يصبح هذا الدين معلوم المقدار وواجب الأداء، فلا يمكن تقديم التظلم الضريبي أثناء مرحلة الربط ، أو قبل صدور الجدول الضريبي أو الورد أو الإخطار بوجوب الأداء ذلك لأنه في هاته الحالة لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني. ولقد نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على آجال تقديم الشكاوى في مجال النزاع في الوعاء الضريبي¹ حيث تضمنت خمسة فقرات ، جاءت الفقرة الأولى كقاعدة عامة لأجل قبول الشكاوى في حين وضعت إستثناءات إقترنت أحيانا ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة وأحيانا بشكل قرار فرض الضريبة أو بموضوع الضريبة أحيانا أخرى في الفقرات الأخرى².

1- القاعدة العامة لقبول الشكاوى :

تقبل الشكاوى عموما وكقاعدة عامة طبقا للمادة 72 في فقرتها الأولى، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للتحصيل أو لحصول الأحداث التي أدت الى وجوب الشكاوى، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر

1 المادة 72 من ق ا ج، المصدر السابق، معدلة و متممة بموجب المواد 43 من ق.م، لسنة 2007 ، و 39 من ق م

لسنة 2009 و 15 من ق.م لسنة 2013، و 33 من ق.م، لسنة 2015، و 45 من ق.م لسنة 2017.

2 يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 42.

في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، والذي يتضح منه أن المدين بالضريبة استلم تبليغا بالضريبة في 28 ديسمبر 1981 ، وقام بالتسديد في تاريخ 16 جانفي 1982 ، و في حين قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983 وذلك بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد بـ 31 ديسمبر 1982 ، وعلى هذا الأساس صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي القاضي بعدم قبول الدعوى لورودها خارج الأجل القانوني¹.

2 - الاستثناءات الواردة على القاعدة العامة: يكمن الإستثناء في أن نقطة بداية حساب الأجل لا يكون من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل، ذلك لحصول بعض الأحداث تغير ذلك ، وهذا ما ورد من خلال الفقرات 2 ، 3 و 4 من المادة 72 ، وتتمثل هذه الإحداث في الحالات التالية:

الأولى- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات أو وجود ضرائب مطالب بها بغير حق²، وذلك بوقوع أخطاء في الإرسال ، ففي هذه الحالة سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأجل يسري من تاريخ تلقي المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة ، حيث توجه له هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها، أو تاريخ تأكده من وجود ضرائب مطالب بها من غير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

الثانية- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول: ففي هذه الحالة لا تكون الضرائب المفروضة في شكل جدول ضريبي ، و قد حددت الفقرة 3 من المادة 72 ذلك في حالتين: -حالة الإقتطاع من المصدر كما هو الأمر مثلا بالنسبة للضرائب على الأجور، حيث ينقضي الأجل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات .

-حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب والتي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني ، ففي هذه الحالة ينقضي الأجل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها.

1 يحي بدايرية، المرجع نفسه، ص42 .

2 الفقرة 3 من المادة 72 من ق ا ج، المصدر السابق .

الثالثة-والتي كانت تخص الشكاوى المتعلقة بتقدير أرقام أعمال المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، حيث أستحدث هذه الحالة في البداية بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2009¹ ، ليتم إلغائها بموجب المادة 33 قانون المالية لسنة 2015، حيث أعيد إحداثها بموجب المادة 62 من قانون المالية لسنة 2020 في الفقرة الخامسة من نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث شكلت هذه الفقرة الأخيرة خروجاً صريحاً عن القاعدة العامة لأجل الشكوى وارتبط الاستثناء هذه المرة بنوع الضريبة ، فأعتمد المشرع مدة ستة (06) أشهر كأجل لتقديم الشكوى ، يسري من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم²، ولعل مرجعه في هذا الاستثناء راجع إلى بساطة النظام الضريبي المتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2007³.

إلا أن المشرع قام بإلغاء هذه الفقرة بموجب المادة 31 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، مما ترك غموض في تحديد الأجل القانوني لتقديم الشكوى بالنسبة لهذا النظام، والأصل أن يتم إدراجها ضمن القاعدة العامة نتيجة إلغاء عقد التقدير الإداري ، كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي⁴، وهذا ما يجعل من نصوص قانون الإجراءات الجبائية غير ثابتة، كون هذه الفقرة أدرجت بموجب قانون المالية لسنة 2020 وألغيت بموجب قانون المالية التكميلي لنفس السنة .

الرابعة- الاحتجاج على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، ففي هذه الحالة وكأقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه⁵.

1 المادة 39 من القانون 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 بتاريخ 2008/12/31 .

2 المادة 72 الفقرة 5 من ق ا ج ، المصدر السابق.

3 نصت المادة 02 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006، "يحدث ضمن الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب ثان عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتضمن المواد 282 مكرر و 282 مكرر 1 و 282 مكرر 2 و 282 مكرر 3 و 282 مكرر 4 و 282 مكرر 5 و 282 مكرر 6 التي تحرر كما يلي".

4 المادة 31 من القانون رقم 20-07 الصادر في 04/06/2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 ، ج ر عدد 33 المؤرخة في 04/06/2020 .

5 المادة 72 الفقرة 6 من ق ا ج ، المصدر السابق.

وعموما فإن المشرع الجزائري مد أقصى أجل لتقديم الشكاوى إلى غاية نهاية السنة الثانية الموالية لتاريخ وجوب تحصيل الضرائب أو من تاريخ الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى ،ولكن الإشكال المطروح هو كيفية حساب الآجال فالمشرع لم يحدد طريقة لحساب الآجال في هذا النوع من النزاعات.

فكل شكاية وردت الى الإدارة الجبائية خارج الآجال القانونية المحددة تقابل بالرفض من طرف هذه الأخيرة ، حيث إكتفى المشرع الجزائري بإعتبار 31 ديسمبر اليوم الأخير لقبول الشكاوى في الفقرات 1-2-3 من نص المادة 72 ، في حين حدد الأجل بأربعة أشهر في الفقرة الأخيرة من هذه المادة ، فبالنسبة للحالات التي ينتهي فيها الأجل بتاريخ 31 ديسمبر لا يطرح الإشكال بالنسبة لبداية حساب الأجل لأن الأمر لا يتعلق بعدد معين من الأيام أو الأشهر ولكن الإشكال قد يطرح بخصوص اليوم الأخير من هذا الأجل والمتمثل في يوم 31 ديسمبر ، وخاصة أن المشرع من خلال نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية نص على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب وتسليم المكلفين وصلا بذلك ، حيث يفيد نص المادة على إمكانية أن يتوجه المكلفون مباشرة بشكاياتهم إلى السلطة المختصة ، كما يمكنهم توجيه تظلماتهم عن طريق البريد المسجل مع الإشعار بالوصول وهذا ما يجري غالبا في الميدان ، حيث يمكن في هذه الحالات أن يصل التظلم إلى إدارة الضرائب بعد إنقضاء آخر أجل له بالرغم من إرساله قبل إنتهاء الآجال المحددة قانونا ولو بساعات ، فما الذي يعتد به في هذه الحالة ؟ تاريخ وصول التظلم إلى السلطة المختصة ؟ أو أنه يعتد بتاريخ الإيداع لدى مصالح البريد ؟ أو بمعنى آخر التاريخ المدرج على ختم البريد والذي يفيد تاريخ إستلام مصالح البريد للتظلم.

وفي ظل غياب ما ينظم هذه الإشكالات حول موضوع الآجال في قوانين الضرائب المختلفة، ورد بالتعليمات العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن إدارة الضرائب فيما يتعلق بالشكاوى المرسلة عن طريق البريد على أن يؤخذ في مثل هذه الحالات بالتاريخ المسجل على ختم البريد¹، وهذا ما خالفه اتجاه الفقه في كون العبرة في هذه الأحوال تكون بتاريخ وصول التظلم الإداري وليس بتاريخ إيداعه لدى مصالح البريد وكما نصت التعليمات على أنه إذا كان آخر يوم من الأجل يوم عطلة فإنه من الممكن قبول الشكاوى ، ولكن عبارة من

1-Procédures de Gestion des Centre de Proximité des Impôts , Volet 5 : contentieux , 2013, p:5.

الممكن قبول الشكوى لا تشكل في الحقيقة إجابة وافية ، كما أنه ليس من الممكن أن تكون السلطة جوازية للإدارة بهذا الشأن¹.

وبالتالي فإن الإجابة عن هذه الإشكالات تحتم إعمال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقة بالآجال وذلك بإعتبار قواعد هذا القانون قواعد عامة تطبق في حالة عدم وجود قواعد خاصة تقيدها ، وخاصة أنه سبق للمشرع وأن أحال هذا إلى القانون العام من خلال الفقرة الأخيرة من نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت على أن تخضع عقود المتابعة من حيث الشكل لقواعد القانون العام ، وبذلك يمكن إعمال نص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² - والتي نصت على أنه إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً ، يمدد الأجل الى أول يوم عمل موالي - و تطبيقها فيما لم يرد فيه نص بقوانين الضرائب .

ومجمل القول أن آجال تقديم الشكاوى تعد من النظام العام ، ويستشف ذلك سواء من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية أو من خلال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يجب الالتزام بجميع الأحكام المتعلقة بشرط الآجال في الشكوى الضريبية.

ثانيا : شكل و محتوى الشكوى

تراعى في تقديم الشكوى الضريبية مجموعة من الشروط منها ما تتعلق بشكل الشكوى (شروط شكلية) ، و منها ما ترتبط بفعوى الشكوى و محتواها (شروط موضوعية).

1-الشروط الشكلية:

نصت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى و حددتها فيما يلي:

أ- وجوب أن تكون الشكوى فردية: حيث لا ترفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة أو المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا ، إلا أن هناك استثناء وذلك في حالة فرض ضريبة جماعية على المكلفين و أعضاء شركات الأشخاص، فإنه يجوز لهم تقديم

1يحي بدائرية، المرجع السابق، ص46.

2 نبيل صقر، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25/02/2008 ، ج ر عدد 21 بتاريخ

2008/04/22، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2008، ص 70.

شكوى جماعية يحتجون فيها على الضرائب المفروضة على الشركة ، كما هو الحال في شركات التضامن¹.

وقد تقدم الشكاية من قبل شخص آخر غير المكلف بالضريبة أو المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا ، كأن يكون المكلف بالضريبة ناقص أو عديم الأهلية، حيث نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراء التسجيل، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على أجراء المؤسسة المعنية ...".

ويلاحظ من نص هذه المادة أن المشرع قد ميز بين فئتين من الأشخاص الذين يمكنهم تقديم شكاية لحساب الغير فئة أولى قيدها بشرط الاستظهار بوكالة، و أما الفئة الثانية لم تقيد باستظهار الوكالة، واقتصرت هذه الفئة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ، وعلى أجراء المؤسسة المعنية، وكذلك على الموقع إذا كان قد اعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

كما أحاط المشرع الوكالة بمجموعة من الأحكام يمكن إجمالها فيما يلي:

- تستوجب الوكالة تحريرها على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و إجراءات التسجيل، وقد أحسن المشرع بإعفاء الوكالة من إجراءات التسجيل وحقوق الطابع ، ذلك لأنها تشكل تعقيدا إجرائيا بالإضافة إلى كلفتها، حيث انه إستقر مجلس الدولة في قراره رقم : 23957 بتاريخ 2006/04/19 في قضية المستأنفة ضد مديرية الضرائب لسيدي محمد على عدم قبول الدعوى شكلا نظرا لعدم دمج الوكالة وتسجيلها في الشكوى الموجهة كإجراء سابق أمام إدارة الضرائب².

1 الفقرة 1 من المادة 73 من ق ا ج ، المصدر السابق .

2 قرار رقم 23957 بتاريخ 2006/04/19 ، الصادر عن الغرفة الثانية ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، 2006 ، ص.ص 187- 189 . " حيث أن المستأنفة تهدف في دعواها إبطال وإلغاء الإشعار بالدفع الصادر في حقها ، في حين أن الشكاية المستظهرة والتي تزعم أنها وجهتها الى مدير الضرائب ممضية من طرف والدها، ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترط المادة 332 من ق ض م الملغاة والتي حلت محلها المادة 75 من ق ا ج طبقا للمادة 200 من قانون المالية 2002 التي تنص على إحالة النصوص المتعلقة بالنزاع الضريبي من قوانين الضرائب الى قانون الإجراءات الجبائية.

- يتعين على كل شخص حائز على وكالة، التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا.

ب- عدم خضوع الشكاوي لحقوق الطابع وذلك ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، كذلك لكون الشكاية تحرر على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي¹.

ج- وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة: والمقصود هنا تعلق الشكاية بضريبة واقعة في حدود بلدية واحدة فقط، وفي حالة ما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية².

د- تعيين موطن المشتكي : بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 والمعدلة بموجب قانون المالية 2018³، نجدها تنص على أنه يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر، واتخاذ الموطن أساسه أن كل المراسلات المتعلقة بشكاويهم ترسل إليهم بحسب العنوان المختار بالجزائر⁴.

هـ- تحرير الشكاية : لم تنص مختلف قوانين الضرائب صراحة على أن تكون الشكاية مكتوبة، و لكن يستخلص من نص المادة 73 فقرة 2 والتي تفيد عدم خضوع الشكاوي لحقوق الطابع وكذا من خلال الجزئية الأخيرة من الفقرة الرابعة من نفس المادة والتي أوجبت توقيع صاحب الشكوى باليد، أن الشكوى تكون مكتوبة على ورق عادي و غير خاضعة لحقوق الطابع⁵.

و- بالإضافة إلى الشروط الشكلية السابقة الذكر ، نصت الفقرة الرابعة من نص المادة 73 على جملة من الشروط و قرنتها بعدم قبول الشكوى و ذلك بتعبيرها: " تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها .

1 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 16.

2 المرجع السابق ، ص 19.

3 المادة 75 من ق ا ج معدلة بموجب المادتين 24 من ق م لسنة 2008 و 47 من ق م لسنة 2018.

4 حسين فريجة، المرجع نفسه ، ص 21.

5 يحي بدابرية ، المرجع السابق ، ص 50.

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع."

ن- توقيع صاحبها باليد: فيجب أن تكون الشكوى ممضية من طرف المكلف بالضريبة شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون موقعة من الغير شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح الضريبية المعنية قبل تقديم الشكاية، ويعفى من هذا الإجراء محامي المكلف أو إجراء المؤسسة المعنية، غير أن المشرع الجزائري منح فرصة للمكلف لتكملة ملف الشكوى في حالة النقصان ، وذلك وفق ما ورد في المقطع الأخير للفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية والذي تضمن ما يلي : " غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليه مع إشعار بالاستلام تكمله ملف الشكوى في أجل ثلاثين (30) يوما، اعتبارا من تاريخ إستلام الرسالة من طرف المعني ، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول " ¹.

2 - الشروط الموضوعية:

تناولت الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية بالعرض الملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف ، أو العرض الموجز لوسائل وطلبات الشاكي، وعليه فالشروط الموضوعية للشكوى تتمثل في عرض طلبات الشاكي ووسائله الإثباتية في مضمون الشكوى.

أ- **عرض الطلبات** : وهنا نميز بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة و الطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف للإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

- حالة الخطأ المادي البسيط : تتعلق هذه الحالة بالأخطاء البسيطة التي يمكن أن تظهر بصفة جلية للمكلف والإدارة الضرائب ، حيث يتقدم المكلف بشكواه موضحا الخطأ المرتكب من طرف المصلحة، و يطلب تصحيحه.²

1 المادة 73 الفقرة 4 من ق ا ج، المصدر السابق.

2 حسين فريجة، المرجع السابق، ص 17.

- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة: هنا يقوم المكلف بمنازعة تقييم القاعدة الضريبية، والتي يطلب على إثرها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها أو يطلب للإستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة، و تعتبر الطلبات السابقة الذكر طلبات أصلية ترتبط في الأساس بموضوع وعاء الضريبة¹.

في حين أجاز المشرع لصاحب الشكوى في مادة الوعاء أن يطلب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في موضوع تظلمه أمام المصالح المختصة للإدارة الجبائية، بشرط تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها².

ب- عرض الوسائل: يقوم صاحب الشكوى بعرض ملخص لجميع إستنتاجاته، وأسانيده القانونية، وذلك بتدعيم شكايته بالوثائق الإثباتية كمستخرجات من سجلات المحاسبة، ونسخ من الرسائل وكل شهادة أو وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء ووضوح الغموض أو الأخطاء التي تضمنتها الضرائب المفروضة عليه، كما يمكنه التطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومناقشة مدى إحترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها.

ومن هنا يتوزع عبء الإثبات بين كل من المكلف بالضريبة ومصالح الضرائب بحسب حالات النزاع، و لا يمكن تحديد مجال هذه الحالات لإختلافها من نزاع إلى آخر، فقد يقع عبء الإثبات على المكلف مثلا إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحاته أو بناء على معطيات واردة في مراسلاته أو إذا تم حساب وعاء الضريبة بطريقة عادية تمت فيها مراعاة كل الأحكام و الإجراءات الخاصة بذلك، أو تم القبول الصريح لأساس فرض الضريبة³، ويقع العبء على الإدارة مثلا في حالة عدم تبرير و تقديم الإدارة الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها، أو إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة⁴.

و قد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 042819 بتاريخ 11 جوان 2008 في إحدى

القضايا التي أسند فيها المجلس عبء الإثبات على عاتق المكلف ما يلي :

1 يحي بدابرية، المرجع السابق، ص52.

2 المادة 74 فقرة 1 من ق ا ج، المصدر السابق.

3 المادة 20 فقرة 7 من ق ا ج، المصدر نفسه.

4 عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 26.

" يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة"¹.

كما أن إجراء التظلم لا يمنع المكلف من تسديد ما عليه من دين ضريبي مستحق أو بمعنى آخر أن الشكاية في مادة الوعاء الضريبي لا توقف تسديد المبالغ المتنازع فيها ، إلا أن المشرع ووفقا أحكام قانون الإجراءات الجبائية أجاز للمكلف بالضريبة تأجيل تسديد الضريبة وذلك بمنحه الحق في تقديم طلبات تأجيل الدفع أو التسديد في حالات معينة ووفق شروط محددة، قد تقترن بتقديم الشكاية، حيث حددت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الشروط نوجزها في مايلي² :

- طلب الاستفادة من إجراء تأجيل الدفع يكون من خلال الشكاية المقدمة الى المصالح الإدارية المختصة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72،73،75 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك قبل صدور القرار المتحد بشأن هذه الشكاية.
- تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها ، وفي حالة عدم إمكانية تقديم هذه الضمانات، يمكن للمكلف دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها .
- يطبق إجراء تأجيل الدفع على الشكاوي الناجمة على المراقبات الجبائية المتمثلة في مراقبة التصريحات و التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والمحددة في المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تستثنى من ذلك الشكاوي النزاعية المتعلقة بضرائب مطبقة في حالة الغش.

1 يحي بدائية، المرجع السابق، ص53، نقلا عن قرار رقم: 042819 بتاريخ 11/09/2008 الصادر عن الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص 79.

2 المادة 74 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادة 38 من ق م لسنة 2005 و 45 من ق م لسنة 2007 و 40 من ق م لسنة 2009 و 25 من ق م لسنة 2010 و 46 من ق م لسنة 2017، المصدر السابق.

المطلب الثاني

التحقيق و الفصل في الشكوى

عند إستلام مصالح إدارة الضرائب شكاوى المكلفين بدفع الضريبة ، تقوم هذه الأخيرة بوضع طوابع أو أختام خاصة على هذه الشكاوى تحدد من خلالها تاريخ وصولها ، ومن ثم تقوم بتحويلها إلى مصلحة المنازعات لتقوم بتسجيلها على سجل مخصص لهذا الغرض ويتم تسليم وصل استلام إلى المكلفين المعنيين¹ ، حيث يتم مراعات إستيفاء الشكوى للشروط القانونية اللازمة، وفي حالة وجود نقص في الشكاية يقوم أعوان هذه المصلحة باستدعاء المكلف بالضريبة المتظلم، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه في اجل ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام² .

وقد تتخذ الشكاوى أحد السبل التالية :

- البت الفوري في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، وخاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال.
 - إصدار قرار مباشر بشأن الشكاوى التي تكون موضوعاتها واضحة لا تحتاج إلى تحقيق كتلك المتعلقة بأخطاء مادية أو حسابية بسيطة .
 - إرسالها الى المصلحة التي أعدت الضريبة للنظر والتحقيق فيها، كتلك المتعلقة بإعادة النظر في تقييم وحساب مقدار الضريبة.
- وقد قسمنا هذا المطلب الى فرعين خصصنا الأول للجهة المختصة بالنظر والتحقيق في الشكاية، أما الفرع الثاني فنتناولنا فيه اختصاص الفصل فيها من حيث مدة أو أجل البث فيها والسقف المالي المحدد لكل مصلحة، كما تطرقنا الى أنواع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب .

¹Procédures de Gestion des Centre de Proximité des Impôts ,op.cit, p : 1

2 المادة 73 الفقرة الأخيرة من ق ا ج ، المصدر السابق .

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة¹، و لكي يتسنى لهذه المصلحة القيام بإجراءات التحقيق منح المشرع لأعوانها صلاحيات واسعة لممارسة التحقيق، فلم أن يقوموا باستدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، كما يمكنهم التنقل الى محل ممارسة المكلف المشتكي لنشاطه لإجراء تحقيقات في عين المكان للإطلاع على كل الوثائق التي تساعد في التوصل الى الوضعية الجبائية الحقيقية لصاحب الشكوى، ولهم أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرون أنها تساعد في التحقيق².

يقوم الأعوان المكلفون بالتحقيق في الشكاية، بدراسة المطالب التي رفعها المشتكي والإجابة على نقاط النزاع المثارة من طرفه، أخدين بعين الاعتبار كل الدلائل المرفقة بها، معتمدين على ما توصلوا إليه من خلال التحقيقات المجراة، وإعداد تقرير مفصل على القضية، مع إبداء الرأي سواء برفض الشكاية أو بقبول المطالب كليا أو جزئيا - حيث لا يسمو هذا الرأي الى مرتبة قرار بل يعتبر من الأعمال التحضيرية الصادرة عن الإدارة قبل إصدار القرار³ - ترفعه الى مدير الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بحسب الحالة، الذي يصدر قرارا مناسبا بشأنها.

الفرع الثاني

الفصل في الشكوى

بعد التحقيق في الشكوى من طرف المصلحة التي أعدت الضريبة ترفع تقرير مفصل الى مدراء ورؤساء مصالح الضرائب المختصة، بحسب الحالة، من اجل استصدار قرار

1 المادة 76 فقرة 1 من ق ا ج ، المصدر نفسه .

2 انظر المواد من 45 الى 61 من ق ا ج، المصدر نفسه.

3 محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2009، ص 59 .

يخول للمكلف من خلاله في حالة عدم رضاه بمضمونه اللجوء للطعن أمام اللجان الإدارية للطعن أو أمام القضاء المختص، إذ ليس من الممكن أن يلجأ هذا الأخير إلى جهات الطعن الأخرى قبل صدور قرار، وسنتطرق لهذا الإجراء من حيث مدة البت فيه وكذا الجهة المختصة بالفصل، وأخيرا أنواع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب.

أولا : من حيث مدة الفصل

تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى، في آجال تختلف باختلاف المصلحة المخولة بالبت في الشكاية، فقد حدد أجل أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص كل من رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب، كما يحدد الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص كل من المدير الولائي للضرائب¹ ومدير كبريات المؤسسات²، ويمدد أجل الستة أشهر إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب، كما يقلص أجل الستة أشهر إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كما أنه يمكن البت فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا ، كتلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال³ وللإشارة فإن المشرع الجزائري لم ينص على حالات تعدي إدارة الضرائب لآجال البت في الشكاية، كما لم يتطرق إلى حالة سكوتها عن الرد كما هو الشأن في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية⁴، و في هذا الشأن حكم مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته المؤرخ في 06 جانفي 1984 ، أن الأثر الوحيد لهذه الحالة يتمثل في عدم سريان أجل الطعن القضائي ، وكما أن المشرع الفرنسي اعتمد نفس المدة للفصل في الشكاوى ، ودون أي تمييز بين أنواع الشكاوى ، والاستثناء أنه منح للإدارة إمكانية تمديد الأجل بحد أقصاه ثلاثة أشهر وبالقدر الذي يتماشى مع موضوع النزاع⁵.

1 المادة 76 فقرة 2 من ق ا ج، المصدر السابق .
2 المادة 172 فقرة 5 من ق ا ج، المصدر نفسه .
3 المادة 76 فقرة 1 من ق ا ج، المصدر نفسه .
4 المادة 81 فقرة 2 من ق ا ج، المصدر نفسه .
5 يحي بدابرية، المرجع السابق، ص55 .

ثانيا :من حيث الجهة المختصة بالفصل

نظم المشرع الضريبي إختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفق معيارين إرتبط الأول بمجال إختصاص كل جهة في فرض الضرائب، في حين إعتد معيارا ماليا حدد به سلطة بت هذه الجهات، وسنبين ذلك من خلال سلطة الفصل لكل من هذه الجهات .

1- مدير مديرية المؤسسات الكبرى : يبت مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه¹، إلا أنه عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار جزائري(300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير هذه الهيئة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب².

2- المدير الولائي للضرائب: يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه ، غير أنه إذا تعلق الشكوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز مائة وخمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج)، يتوجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب³.

و نشير أنه وفيما يخص مجال إختصاص المدير الولائي للضرائب ،ومع أنه تم إنشاء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، فإن هذا الأخير يبقى مختصا بجميع النزاعات التي تثار من المكلفين بالضريبة التابعين لمفتشيات الضرائب الى حين إدماجها في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب⁴.

3- رئيس مركز الضرائب: يبت رئيس مركز الضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التابعة لمجال إختصاصه والتي يقل مبلغها خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها.

1 المادة 160 و172 من ق ا ج، المصدر السابق.

2 المادة 62 من القانون 14-16، المؤرخ في 28/12/2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77

بتاريخ 29/12/2016، والتي تعدل الفقرة الخامسة من المادة 172 من ق ا ج .

3 المادة 79 من ق ا ج، المصدر السابق.

4 المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المصدر السابق .

4- رئيس المركز الجوارى للضرائب : بيت رئيس المركز الجوارى للضرائب بإسم المدير الولائى للضرائب فى الشكاوى التابعة لمجال اختصاصهما، والتي يقل مبلغها عشرين مليون دينار جزائرى (20.000.000 دج) أو يساويها.

ومما يثار حول سلطة رؤساء هذه المراكز أن هؤلاء بيثون فى الشكاوى بإسم المدير الولائى للضرائب، فبالرجوع الى الفقرة الأولى من المادة 77 نجد أن المدير الولائى للضرائب بيت فى جميع الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمى ماعدا تلك التابعة لاختصاص مدير مديرية المؤسسات الكبرى، مما يعنى أن طبيعة العلاقة بينهم و بين المدير الولائى للضرائب علاقة تبعية ، كما انه إذا تعدت القضايا النزاعية التابعة لاختصاصهم السقف المالى المحدد لها فان الفصل فيها يعود للمدير الولائى للضرائب.

كما نشير انه يمكن لكل من مدير مديرية المؤسسات الكبرى¹، والمدير الولائى للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة قرارهم الى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب²، وذلك لتخفيف العبء عليهم.

ثالثا : من حيث قرار الفصل

تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها فى إحدى الأوجه التالية³:

- قرار بالقبول الكلى للشكوى: وهنا تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم، و يكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها فى شكواه .
- قرار بالقبول الجزئى للشكوى: وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى فى جزء منها ورفضها فى الجزء الآخر ، كمنحة جزء من التخفيض الذي طلبه .
- قرار بالرفض الكلى للشكوى: وفى هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الإستجابة لكل طلبات الشاكي .

1المادة 172 فقرة 6 من ق ا ج، المصدر السابق .

2المادة 78 من ق ا ج، المصدر نفسه .

3 Procédures de Gestion des Centre de Proximité des Impôts , op.cit , p : 15

حيث تتضمن القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مهما كانت طبيعتها سواء كانت قبولاً كلياً أو جزئياً أو رفضاً، الأسباب والأسس القانونية التي بنيت عليها هذه القرارات¹، كما نصت المادة 99 في الفقرة الثالثة "تقيد أسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي في وثيقة التبليغ التي توجه الى المكلف بالضريبة"²، لكن المشرع لم يحدد جزاء جلاء الإخلال بهذا الإجراء، مما يتضح أن غياب تسيب القرار أو الخطأ في ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي، و ما له إلا اللجوء إلى الطعن الاختياري أمام لجان الطعن أو إلى الطعن القضائي، و على هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقة و أساسيه للمكلف، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر في الكثير من الحالات في دراسة الشكاوى المطروحة أمامها، و خاصة في حال كثرتها، على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها، حيث نجد أن التطبيق القضائي الفرنسي كان صارماً و حازماً بهذا الشأن في إحدى قرارات مجلس الدولة المؤرخ في 1979/12/09 و الذي جاء فيه أن رفض مدير الضرائب قرار الرفض يجعل المتظلم غير عالم بأسباب رفض شكواه مما ينتج عنه عدم سريان آجال الطعن القضائي، وذلك نظراً لعدم تمكين المكلف من مناقشة أسباب الرفض أمام القضاء³.

وقد نصت كل من الفقرة الخامسة من المادة 77، وكذا الفقرة التاسعة من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يجب ارسال القرار النزاعي الى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام مما يعني وجوب تمكين المكلف بالضريبة من القرار، كما نصت المادة 99 في فقرتها الأولى الى توجيه جميع الإشعارات و التبليغات المتعلقة بالشكاوي في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الى المكلف بالضريبة ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴.

1 المادة 77 فقرة 05 و المادة 172 فقرة 9 من ق ا ج، المصدر السابق .

2 المادة 99 فقرة 03 من ق ا ج، المصدر نفسه.

3 يحي بدائرية، المرجع السابق، ص58، نقلا عن :

Jean Pierre Casimir.le Control fiscal (Contentieux –Recouvrement) Paris: Group Revue

Fiduciaire. 10 eme édition . 2007. p:344

4 المادة 292 من ق ض م ر م : " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه، يمكن أن تنقل بإعفاء بريدي مراسلات المصلحة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتبادلة بين الموظفين المرخص لهم بالمراسلة...." .

كما توجه هذه التبليغات الى الموطن الحقيقي للمكلف، حتى ولو كان هذا الأخير قد إتخذ وكيلاً له وأختار موطناً له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ الى الموطن المختار من طرفه في الجزائر¹.

حيث يتخذ قرار التبليغ في شكل وثائق وفق نماذج خاصة تسلمها إدارة الضرائب، وقد بينت التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نماذج هذه الوثائق².

المبحث الثاني

النزاع في مادة التحصيل الضريبي

تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، كل حسب مجال إختصاصه، بعد إضفاء الصبغة التنفيذية على هذه الجداول وذلك بالتأشير و الإمضاء عليها من طرف مدراء ورؤساء المصالح الإدارية السابقة الذكر، وترسل هذه الجداول إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي، التي تتم عبر مرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة التحصيل الودي للضريبة. تتم بإرسال الإنذارات الضريبية من طرف قابضي الضرائب المختصين إلى كل المكلفين بالضريبة المسجلين في جداول الضرائب التي بحوزتهم، تبين هذه الإنذارات المبالغ المطلوب أدائها و شروط الإستحقاق، و كذا تاريخ الشروع في التحصيل، أما المرحلة الثانية والتي تعرف بمرحلة التحصيل الجبري للضريبة أو مرحلة إستحقاق الضريبة و التي تبتدئ بتاريخ دخول الضريبة حيز الاستحقاق³.

فبعد دخول الضريبة حيز الاستحقاق يبدأ قابض الضرائب في مباشرة إجراءات المتابعة الممنوحة له قانوناً لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته، حيث لا يمكن لهذا الأخير ممارسة هذا الحق قبل بداية دخول الضريبة حيز الاستحقاق، وكل إجراء

1 المادة 99 فقرة 2، من ق إ ج، المصدر السابق ..

² la discision est notifiée suivant l'imprimé approprié en fonction de chaque nature de discision .a savoir :

- Avis de dégrèvement admission totale de la demande (série In°24).
- Avis de dégrèvement avec rejet partiel de la demande (série In°25).
- Avis de rejet: rejet totale de la demande (série In°26).

Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2012, p : 36

3 يحي بدائية، المرجع السابق، ص 60.

تنفيذي في حق المكلفين قبل هذه المرحلة يعد باطلا ، فعملية المتابعة أو التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ إستحقاق الضريبة ، وفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات تتعلق سواء بشكل و إجراءات المتابعات أو بوجود التحصيل ، وعلى هذا الأساس منح المشرع للمكلف بالضريبة المدين وسائل يستعملها للحفاظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية، و عليه نتساءل في ما تتمثل هذه الوسائل الممنوحة من طرف المشرع للمكلف بالضريبة في هذا الشأن ، ليستطيع بواسطتها حماية حقوقه لدى المصالح الجبائية، في ظل الإمتيازات الممنوحة لقابض الضرائب لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية ، و سنجيب عن هذا التساؤل من خلال ما تناوله قانون الإجراءات الجبائية في هذا المجال وما أحيل له من قوانين الضرائب الأخرى حول حق قابض الضرائب في ممارسة المتابعات في مجال تحصيل الضريبة في المطلب الأول، و كذا الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء قيامهم بالاعتراض عليها لدى مصالح إدارة الضرائب¹ في المطلب الثاني.

المطلب الأول

ممارسة المتابعات

تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين ، و قد خص المشرع الجزائري قابض الضرائب وأعوان المتابعة على مستوى قباضات الضرائب بهذه العملية، والتي تجري وفق إجراءات تنفيذية سنتناولها في فرعين، خصصنا الأول لإجراءات الغلق المؤقت للمحلات المهنية والحجز، والفرع الثاني لإجراءات البيع.

الفرع الأول

الغلق المؤقت للمحلات المهنية والحجز

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية إجراءات قانونية تخولها من تحصيل أموال الخزينة العامة لدى المدينين بها في حالة تعذر تحصيل هذه الأموال بالطرق العادية، وتتمثل هذه الإجراءات في غلق محل المدين المهني بصفة مؤقتة كإجراء أولي ثم القيام بالحجز

¹ يحي بدابرية ، المرجع نفسه ، ص 61 .

على أمواله كوسيلة ضغط على المدينين من أجل تسديد ما عليهم من ديون اتجاه الخزينة العمومية .

أولاً : الغلق المؤقت للمحلات المهنية

يعتبر الغلق المؤقت من ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، في حالة تعذر تحصيل هذه الأموال بالطرق العادية، حيث يصدر مدير المؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، قراراً بغلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء المستحدث بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 والتي نصت " تتم الملاحقات على يد أعوان الإدارة الموكلين قانوناً، وتسد إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية، وتكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع " ¹.

و قد نظم قانون الإجراءات الجبائية طبقاً لأحكام المواد 145 و 146 منه، هذا الإجراء وفق مجموعة من الشروط تتمثل في ²:

1-توجيه التنبيه: يجب أن يسبق قرار غلق المحل توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوماً كاملاً بعد إستحقاق الضريبة، حيث يترتب على غيابه أو عدم إحترام شكله القانوني بطلان المتابعة، كما يشترط أن يحتوي التنبيه على إسم و لقب و عنوان المكلف بالضريبة و تحديد الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها و تواريخ إستحقاقها، بالإضافة إلى إسم و لقب عون المتابعة ، كما يجب أن يكون مؤرخاً ومصادقاً عليه من طرف قابض الضرائب المختص ، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف و بيعها بالمزاد العلني ، و يتم تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانوناً بقباضة الضرائب ، أو المحضر القضائي ، كما يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها ³.

1 المادة 34 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85

بتاريخ 31 ديسمبر 1996، تعدل المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2 أنظر المواد 145 و 146 ، من ق إ ج، المصدر السابق.

3 الفقرة الأخيرة من المادة 146 من ق إ ج ، المصدر نفسه .

2- المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق: نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الثانية من المادة 146 على أنه "إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة 10 أيام إبتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت"، وعليه فالمشرع الجزائري مكن المدين بالضريبة من إمكانية التحرر من دينه وذلك بإكتتاب سجل للإستحقاقات لدى قابض الضرائب لتسديد دينه وفق أقساط ، شرط أن يوافق عليه هذا الأخير صراحة .

3- مدة الغلق: لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحلات المهنية و في جميع الأحوال مدة الست(06) أشهر .

ثانيا :الحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة

نصت المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ التنبيه ، في حالات وجوب التحصيل الفوري للضرائب المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتخذ الحجز وفق قانون الإجراءات الجبائية شكلين الأول حجز مال المكلف المدين لدى الغير، والثاني حجز المحل التجاري.

حيث يعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراء إستثنائيا، يختلف تماما عن إجراء حجز ما للمدين لدى الغير و الحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير في القانون العام حيث نصت المادة 766 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على انه يجوز للدائن وفق أحكام المادة 721 منه، الحجز على عقارات مدينه غير المشهورة، إذا كان لها مقرر إداري أو سند عرفي ثابت التاريخ وفقا لأحكام القانون المدني، كما نصت المادة 767 من نفس القانون يتم التبليغ الرسمي لأمر الحجز الى المدين والى حائز العقار إن وجد طبقا للمادة 688 من نفس القانون¹، بينما يمكن لقابض الضرائب وبموجب إشعار خاص يعرف بالإشعار للغير الحائز حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير ، و يقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية و الخاصة و كل المحاسبين العموميين لدى الإدارات و الهيئات العمومية ، و كذا الموثقين و المحضرين

1 انبيل صقر، المرجع السابق، ص.ص 148 و 149 .

القضائيين و محافظي البيع ، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية ، كما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية إقتطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها¹.

أما بالنسبة لحجز المحل التجاري فقد حدد المشرع المالي الأحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات سواء كان الحارس شخص عادي أو محشرة عمومية حيث تقع هذه التكاليف على كاهل المكلف بالضريبة² و على أن تتم عملية تنفيذ الحجز على يد أعوان المتابعة المؤهلين أو محضرين قضائيين بموجب تكليف من قابض الضرائب .

الفرع الثاني

البيع

يعد إجراء بيع أموال المكلف المحجوزة آخر مرحلة من الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضريبة، حيث يخضع هذا الإجراء للشروط التالية:

أولاً- أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية: حيث يتعين على قابض الضرائب أخذ رأي السلطة الرئاسية له و المتمثلة في كل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة ، و نلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة هذا الرأي من حيث مدى وجوب التقيد به من طرف قابض الضرائب ، في حين نجد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تنص صراحة على الترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب³.

ثانياً- الترخيص بالبيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه:

حيث نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الثالثة " ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه،....."، كما نصت الفقرة الرابعة من نفس المادة " و في

1 المادة 384 من الأمر 76-101، المتضمن ق ض م ر م، المصدر السابق .

2 المادة 150 من ق ا ج، المصدر السابق .

3 يحي بدابرية ، المرجع السابق، ص 66 .

حالة عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة أن يرخص قانونا لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع"، إلا أن هذا الترخيص يسقط في الحالات المستعجلة و التي يتعلق الأمر فيها بمحجوزات قابلة للتلف أو تلك التي تشكل خطرا على الجوار، أين يتم الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه¹.

- و كما نص المشرع المالي على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات، و إما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد²، و حدد شروط البيع بالتراضي من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية، و لكنه لم يحدد الإجراءات الأخرى للبيع كذلك المتعلقة بالإعلان و الشهر و تقييم المحجوزات و المزاد العلني إلا فيما تعلق ببيع المحل التجاري، و الذي تناول إجراءات بيعه بالتفصيل من خلال المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية و عبر ثلاث فقرات، و بالتالي تخضع أحكام و إجراءات البيع فيما لم يرد فيه نص خاص بقوانين الضرائب إلى أحكام القانون العام.

المطلب الثاني

التظلم في مادة التحصيل الضريبي

يختلف إجراء التظلم في مادة التحصيل الضريبي عن إجراءاته في مادة الوعاء الضريبي، سواء من حيث ماهيته أو مجال تطبيقه في كل نزاع منهما، وذلك لاختلاف النزاع أساسا في كل من مادتي الوعاء والتحصيل.

1 المادة 146 من ق ا ج، المصدر السابق.

2 المادة 152 فقرة 1 من ق ا ج، المصدر نفسه.

حيث يذهب جانب من الفقه في هذا الشأن إلى القول بأن التظلم الضريبي يقتصر على التظلمات المتعلقة بالوعاء فقط دون التحصيل¹، لأن هذه التظلمات الأخيرة لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة إستحدثها المشرع الضريبي لنظر منازعات التحصيل، و حقيقة الأمر أن أغلب التشريعات لم تحط التظلم في مجال التحصيل بقدر كبير من الشروط والأحكام كما هو الحال عليه بالنسبة للتظلم في مجال وعاء الضريبة، و لكنها إعتدته في الوقت نفسه كإجراء أولي وإلزامي أمام الإدارة الجبائية في نزاع التحصيل، مما يترتب عن عدم القيام به رفض الطعن أمام الجهات القضائية المختصة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة بالقرار رقم : 6325 بتاريخ 2003/02/25 في قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية الولائية للضرائب لولاية بجاية، والتي تطعن في قرار غلق المحل التجاري أمام الجهات القضائية، دون قيامها بتقديم تظلم أمام هذه الأخيرة².

وذهب التشريع الجبائي إلى تقسيم التظلمات المتعلقة بالتحصيل إلى نوعين، نوع خاص بالتظلمات المتعلقة بشكل التحصيل، تتناول صحة الإجراءات الشكلية للتحصيل ومدى مطابقتها للقانون، كصدورها من طرف السلطة المختصة، وإتباع أوضاع التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة المدين المحددة قانونا، أما النوع الثاني من التظلمات والمتعلق بموضوع التحصيل فتتناول هذه التظلمات التنفيذ الجبري للإلتزام بالوفاء بالضريبة فقط، سواء من حيث وجود هذا الإلتزام أو مقداره أو وجوب أدائه، و تقدم هذه التظلمات من المكلف الذي تتخذ إجراءات التنفيذ الجبري في مواجهته³.

وقد تناول المشرع الجزائري التظلم في مادة التحصيل تحت عنوان الإعتراض على المتابعات وذلك من خلال المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تناولت أحكام المادة 153 موضوع الإعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج على قانونية شكل إجراء المتابعة، أو الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء الضريبة، و تقدم

1 يحي بدابرية، المرجع السابق، ص67، نقلا عن محمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2008.

2 القرار رقم :6325 بتاريخ : 2003/02/25 الصادر عن الغرفة الإدارية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 124.

3 يحي بدابرية، المرجع نفسه، ص 68.

الشكاوي المتعلقة بالتحصيل الى مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بحسب الحالة ، في حين تناولت المادة 154 موضوع الاعتراض على الحجز في صيغة طلب استرداد الأشياء المحجوزة .

نفس الشيء بالنسبة لما تطرقنا له بخصوص تأجيل الدفع في مجال منازعات الوعاء فالإعتراض على المتابعة كذلك لا يوقف تسديد الدين، وإنما يمكن تأجيله، حيث انه يمكن أن يكون طلب تأجيل التسديد في صيغة أقساط أو ما يطلق عليه مصطلح التأجيل القانوني للدفع ، حيث يمكن لقابض الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك وفي اجل أقصاه 36 شهرا مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين، شريطة أن يوافق هذا الطلب مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب¹ .

الفرع الأول

السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال التحصيل الضريبي ومجال وجوب تقديمه

سنتطرق في هذا الفرع الى تبيان السلطة المختصة بقبول تظلمات أو اعتراضات المكلفين بضريبة التحصيل في الفقرة الأولى، ثم الى مجال وجوب تقديم هذه التظلمات في الفقرة الثانية .

أولا : السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال نزاع التحصيل الضريبي

نصت المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أن يوجه التظلم المتعلق بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، بحسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، التابع له مكان الإخضاع الضريبي، وهي نفسها الجهات المختصة بقبول التظلم في مجال منازعات الوعاء الضريبي .

ثانيا : مجال وجوب تقديم التظلم الإداري في مادة نزاع التحصيل الضريبي

و سنتناول ذلك من خلال جانبين ، الأول بحسب نوع الضريبة محل النزاع ، وأما الجانب الثاني فبحسب طبيعة موضوع نزاع التحصيل في حد ذاته .

¹المادة 156 من ق ا ج ، معدلة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2017، المصدر السابق.

بالنسبة لنوع الضرائب محل النزاع فقد وردت في صيغة العموم ، طبقا لأحكام نص للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت في فقرتها الأولى " يجب أن ترسل الشكاوي المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية،....."، حيث تم تعميم إجراء التظلم على جميع النزاعات المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، إلا ما أستثني منها بنص خاص، فقد تم إلغاء النصوص المتعلقة بالنزاع الضريبي من قوانين الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والضرائب غير المباشرة، وإحالتها الى قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2002، ماعدا قانوني التسجيل والطابع، فإننا نجد أن المادة 355 من قانون التسجيل تنص على أن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي¹، كما أن أحكام قانون الطابع وطبقا للمادة 23 منه تحيل النزاع بشأن تحصيل حقوق الطابع إلى أحكام قانون التسجيل²، ونظرا لعدم إلغاء نصوص هذه المواد من قانوني التسجيل و الطابع فإن التظلم غير وجوبي أمام إدارة الضرائب فيما يتعلق بتحصيل حقوق التسجيل و الطابع ، و ذلك بإعتبار أحكام قانوني التسجيل و الطابع أحكاما خاصة بالنسبة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة الى طبيعة موضوع نزاع التحصيل فطبقا لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، أعتبر المشرع الجزائري التظلمات في مجال التحصيل بمثابة شكاوى في شكل إعتراضات و قسمها إلى نوعين ، إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة، و إما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به ، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة . وهو نفس التقسيم الذي ذهبت إليه أغلبية التشريعات و على رأسها المشرع الفرنسي، حيث يبدو أن كل من نصي التشريع الفرنسي والجزائري متطابقان تماما عند مقارنة ما جاء في كل تشريع بهذا الشأن³.

1 المادة 355 من الأمر رقم 76-105 ، المتضمن قانون التسجيل ، المصدر السابق .

2 المادة 23 من الأمر رقم 76-103 ، المتضمن قانون الطابع، المصدر السابق .

3 يحي بدابرية ، المرجع السابق ، ص71.

أ- الاعتراض على شكل إجراء المتابعة : يمكن للمكلف بالضريبة القيام بمعارضة كل إجراءات المتابعة التي يقوم بها قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه ، إذا ما شاب هذه الإجراءات عيب شكلي ، كالعيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل وشكل التنبيه أو الإخطار الضريبي ، و كذا العيوب المرتبطة بآجال و كفيات تبليغ هذه السندات و التنبيهات، فقبول الاعتراض مقرون بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة .
و قد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم : 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/ 27 في قضية (زم) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، ببطلان إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، بإعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته الى الجزائر العاصمة و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم مما ترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه و وضعت موضع التحصيل ضده¹.

كما للمكلف أن يعترض على شكلية إجراءات الحجز ، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز و إسترجاع المحجوزات ، فالمشرع و حفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف بالضريبة و بالرغم من إجازته و تمكينه لإدارة الضرائب حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من إحترامها و إلا اعتبر تصرفها باطلا ، حيث أجازت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين ، و لكن ضمن الشروط و الإجراءات المحددة لذلك ، و بالمقابل يمكن للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بأن هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز ، كعدم إعلام قابض الضرائب المكلف بأن الإعدار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال الممنوحة².

1 القرار رقم 62575 المؤرخ في 1991/01/27 ، الصادر عن المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد 04، 1992، ص.157 .

2 عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص40.

ب- الإعتراض على التحصيل الجبري: ويتمثل في إحتجاج المكلف على وجود الإلزام بدفع مبلغ الضريبة و إستحقاق مبلغها و غير ذلك من الأسباب التي لا تمس بوعاء الضريبة وحسابها¹.

وعموما فالإعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع لا بشكل الإجراء ، حيث ينصب حول إستحقاق دين الضريبة من عدمه كأن يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة² أو بالتسديد الكلي أو الجزئي لها.

ويتضح لنا مما سبق أن المشرع الجزائري قد عمم إجراء التظلم المسبق بالنسبة لجميع أنواع النزاع المتعلقة بتحصيل الضريبة سواء تلك المتعلقة بشرعية شكل المتابعات أو موضوعها، و لكن الاستثناء قد ورد فيما يتعلق بإجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية ، حيث مكن المشرع المكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت من أن يطعن في قرار الغلق المؤقت من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا ، و الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، و قد كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة ذلك من خلال قراره بإلغاء قرار الغلق المؤقت لعدم شرعيته لكونه مشوب بعيب تجاوز السلطة في القضية رقم 011010 بتاريخ : 18 نوفمبر 2003³.

الفرع الثاني

شروط قبول الإعتراض على المتابعات و الفصل فيه

لكي يقبل طلب المكلف بالضريبة في منازعات التحصيل و المتمثل في الاعتراض على المتابعات أمام الجهات الإدارية المختصة يجب توفر شروط سنتطرق إليها في الفقرة الأولى، ثم نتناول الجهات المختصة في الفصل في هذه الطلبات في الفقرة الثانية .

¹ المادة 153 فقرة 2 من ق إ ج، المصدر السابق، المحدثه بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011، معدلة

بموجب المادتين 58 من ق م لسنة 2017 و 20 من ق م لسنة 2019.

² أنظر المادة 159 من ق إ ج ، المصدر نفسه .

³ يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 73.

أولاً : شروط قبول الاعتراض.

نصت المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، على مجموعة من الشروط منها ما تعلق بالآجال ومنها ما تعلق بوسائل الإثبات، أما المادة 154 من نفس القانون تناولت شروط طلب إسترداد الأشياء المحجوزة.

1- شرط الأجل : حيث نصت الفقرة الأولى من المادة 153 مكرر على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (2) إعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه ، كما نصت نفس الفقرة على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (2) إعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة، في حين حدد المشرع أجل طلب إسترداد الأشياء المحجوزة ، و تحت طائلة البطلان أيضاً في أجل شهر واحد إبتداءً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن الطلب الى المكلف بالضريبة المحتج¹. وبالتالي فإن المشرع لم يوحد الآجال بالنسبة لجميع أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي، كذلك نلاحظ إختلاف من حيث بداية سريان هذه الآجال، فالنسبة للاعتراضات المتعلقة بشرعية شكل إجراءات المتابعة يسري الأجل إبتداءً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه ، و أما في حالة الإعتراض على التحصيل الجبري فيسري الأجل من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة ، و أما إذا تعلق الأمر بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة فيبدأ الأجل من اليوم الذي أعلم فيه صاحب الطلب بإجراء الحجز من طرف إدارة الضرائب .

2- تدعيم الإعتراض بوسائل الإثبات: نصت الفقرة الثانية من نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب أن تدعم الإعتراضات على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة ، و كما نصت أحكام المادة 154 من نفس القانون على أن يحرر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بكل وسائل الإثبات المفيدة ، و لكن كلا المادتين لم تحدد وسائل الإثبات في هذا المجال ، و من هنا ترك المشرع المجال مفتوحاً أمام المكلف المعترض لإثبات عدم شرعية شكل إجراءات المتابعة أو عدم قانونية وجوب و إستحقاق الضريبة ، و ذلك بكل الوسائل القانونية المتاحة ، لذلك يتوجب على المكلف بالضريبة التأكد و التحقق من كل الشروط الشكلية المتعلقة بإجراء المتابعة من حيث الآجال و المواعيد و التبليغات

1 المادة 153 مكرر فقرة 1 من ق ا ج، المصدر السابق.

و الإختصاص، و من الناحية الموضوعية حول وجوب التحصيل من حيث وجود الإلتزام بالتسديد من عدمه¹.

ثانيا : الفصل في الإعتراض

يبت مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب كل حسب مجال إختصاصه، في أجل شهرين (2) إبتداء من تاريخ تقديم الشكوى أو الإعتراض، و يمكن للمتظلم في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل شهرين (02) إبتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو تاريخ انقضاء الأجل².

والملاحظ أن شروط تقديم التظلم أو الإعتراض في نزاع التحصيل و الفصل فيه ، لم يوليها المشرع نفس القدر من الأهمية كما هو الحال بالنسبة لشروط الشكوى في مجال النزاع في مادة الوعاء الضريبي ، و قد يرجع سبب ذلك إلى قلة المنازعات الضريبية المتعلقة بتحصيل الضريبة مقارنة بتلك المتعلقة بتحديد وربط وعاء الضريبة، فعملية التحصيل في حد ذاتها لا تعدو أن تكون إلا عملية تنفيذ لقرارات فرض الضريبة ، و كما أن النزاع الضريبي بالمعني الحقيقي يثور بشأن تحديد و حساب وعاء الضريبة .

1 يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 74.

2 أنظر المادة 153 مكررا 1 من ق إ ج ، المصدر السابق.

خلاصة الفصل الأول

لقد منح المشرع للمكلف حق التظلم بتقديم شكاية نزاعية في مادة وعاء الضريبة وكذا حق الاعتراض على كل إجراءات المتابعة كما سبق بيان ذلك في مادة التحصيل، من اجل تسوية النزاع القائم بينه وبين إدارة الضرائب، حيث من خلال دراستنا تبين لنا أن التظلم تحكمه قواعد قانونية سواء ما تعلق بمجال تقديمه أو الشروط الواجب توافرها لقبوله، كما أن هذا الإجراء وجوبي وإلزامي إن لم يرقم به المكلف أمام الإدارة مصدرة القرار فقد حقه في اللجوء الى القضاء، على غرار التظلم في القانون العام الذي يعد جوازي، حيث أن للتظلم دورا هاما في تسوية النزاع الضريبي، خاصة أمام الكم الهائل من النزاعات في هذا المجال والتي لا يمكن حلها كلها أمام القضاء، ذلك أن إدارة الضرائب تراجع نفسها من خلاله، كون العديد من الضرائب المدرجة للتحصيل قد تصدر عن الإدارة عن طريق الخطأ فمن الأخرى مراجعة نفسها وتصحيح هذه الأخطاء دون اللجوء الى القضاء، وهذا ما دعا بالمشرع لجعله إلزاميا للحد من اللجوء الى هذا الأخير.

الفصل الثاني

تسوية النزاع الضريبي أمام لجان الطعن الإدارية

إن لجان الطعن الإدارية للضرائب تعتبر فكرة مبتدعة لجأ إليها المشرع في إجراءات المنازعات الضريبية، الهدف منها تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلف من جهة، وحماية المكلف بدفع الضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة¹.

فالمشرع الجزائري أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطة استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي، وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بها².

وقد جعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان اختياريا على عكس الشكاية التي تكون إلزامية أمام الإدارة الجبائية، يمكن للمكلف أن يستعمل حقه في اللجوء إليها أو اللجوء مباشرة إلى القضاء للطعن في قرار إدارة الضرائب³، غير أنه إذا اختار اللجوء إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية⁴.

كما أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية قصد استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي، أو حسابه، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، كما يمكنه اللجوء إلى لجان إدارية أخرى إذا تعلق موضوع طعنه بحقوق التسجيل وهذا أمام لجان التوفيق، أو إذا كان في حالة عوز أو ضيق مالي لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون جبائية و هذا باللجوء إلى لجان الطعن الولائية⁵.

وسنتناول لجان الطعن الإدارية في مبحثين :

المبحث الأول : تشكيلة لجان الطعن الإدارية واختصاصاتها المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية والطبيعة القانونية لآرائها

¹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 30.

² عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 48 .

³ المادة 81 مكرر من ق ا ج، المصدر السابق .

⁴ المادة 80 فقرة 3 من ق ا ج، المصدر نفسه .

⁵ عزيز امزيان، المرجع نفسه، ص 49.

المبحث الأول

تشكيلة لجان الطعن الإدارية واختصاصها

تختلف تشكيلة لجان الطعن الإدارية باختلاف الهيئة التي أنشأت على مستواها، كما يختلف اختصاصها بحسب نوع النزاع المطروح أمامها، وسنتطرق بالتفصيل لهذا الموضوع في مطلبين خصصنا المطلب الأول لتشكيلة لجان الطعن الإدارية، أما المطلب الثاني فسنتناول فيه اختصاص هاته اللجان .

المطلب الأول

تشكيلة اللجان الإدارية للطعن

ميز المشرع الجزائري ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية بين ثلاث أنواع من اللجان الإدارية، وتتمثل في لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ولجان الطعن الولائي أو لجان التماس العفو، واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل، وبالتالي فان لكل نوع من هذه اللجان تشكيلة خاصة تميزه عن غيره، سنتطرق لها بالدراسة في فرعين، خصصنا الأول لتشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، والفرع الثاني لتشكيلة لجان الطعن الولائي، واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل.

الفرع الأول

تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

نظم المشرع الجزائري لجان الطعن الإدارية بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969¹، وقرارات التطبيق الصادرة في 16 أكتوبر 1969 و 2 مارس 1970، التي تضمنت تكوين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، كما نظمت سير أعمالها، ثم

1 الأمر رقم 68-654، المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968، والتي نصه " غير انه تحدث لجان للطعن، يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس الضريبة أو حسابها وإما الحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة، ولا يمكن اللجوء الى هذه اللجان بعد تقييد الدعوى لدى المحاكم القضائية".

توسعت صلاحيتها لتشمل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسم على رقم القيمة لتشمل بعد التعديل بموجب قانون المالية لسنة 2016 الرسوم على رقم الأعمال¹ .

لقد شملت لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال قبل التعديل لسنة 2016² ، كلا من لجنة الطعن للدائرة ولجنة الطعن الولائية ولجنة الطعن المركزية ، ليتم إلغاء لجنة الطعن للدائرة واستحداث لجنة جهوية للطعن ، كما تم إجراء تعديلات في تشكيلة اللجان³ و كذا مراجعة مجال اختصاصها وسنتطرق إلى ذلك بالتفصيل بالنسبة الى لجنة الطعن للدائرة والتي تم إلغائها طبقا للمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 يرجع الى عدة أسباب⁴ .

أولا : اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن ، تم تعديل تشكيلة لجنة الطعن الولائية اعتمادا على معيار الاحترافية ، من خلال تعيين أعضاء مؤهلين ممن يمتلكون

1 المادة 26 من القانون رقم 15-18 ، المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ، ج ر عدد 72 بتاريخ 31/12/2015.

2 المادة 27 من القانون رقم 15-18، المصدر نفسه .

3 المادة 51 من القانون رقم 17-11 ، المؤرخ في 27/12/2017 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر عدد 76 بتاريخ 28/12/2017.

4 من أهم الأسباب التي أدت الى إلغاء لجنة الطعن للدائرة حسب ما ورد في المنشور رقم 01 مؤرخ في 02 جانفي 2017 صادر عن مديرية المنازعات ، المديرية العامة للضرائب :

أ: بالنسبة لتشكيلة هذه الهيئة فان أعضائها باستثناء ممثل الإدارة الجبائية ، غير مختصين في مواد القانون الجبائي ، القانون التجاري ، وكذا قانون المحاسبة ، في حين يتعين عليها دراسة ملفات معقدة لا سيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي .

ب : بالنسبة لنوعية الآراء الصادرة عنها فقد ثبت أن هناك خلط بين مجال الطعن الولائي ومجال المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا ميولها في معالجتها لبعض الملفات للجانب الاجتماعي ، وتجاهل قواعد القانون الجبائي .

ج: بالنسبة لعدم تنفيذ المصالح الجبائية للآراء الصادرة عنها وذلك قصد رفع الطعن أمام المحكمة الإدارية ، عندما تعتبر هذه المصالح أن آراء هاته اللجنة غير مؤسسة.

كفاءات في عدة مجالات لاسيما المحاسبة، التجارة و الجباية تفاديا للنقائص المسجلة في التشكيلة السابقة قبل التعديل¹ ، وتتشكل من الأعضاء التالية :

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا، حيث كان يرئسها في السابق قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا .
 - عضو من المجلس الشعبي الولائي
 - ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
 - ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
 - ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية .
 - ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
 - المدير الولائي للضرائب أو ، حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب أو ممثليهم الذين لهم ، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية .
- وقد طرأ على هاته اللجنة تعديل آخر طبقا لقانون المالية لسنة 2018 ،حيث تؤول رئاسة اللجنة لمحافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي كانت تؤول في السابق الى احد أعضاء اللجنة عن طريق الاختيار في حالة عدم وجود محافظ حسابات بالولاية ، كما تخفيض رتبة الممثلين من رتبة نائب مدير الى رتبة رئيس مكتب على الأقل .

ثانيا : لجنة الطعن الجهوية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

وهي لجنة محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016 حيث لم تكن موجودة في السابق، وتنشأ على مستوى المديرية الجهوية للضرائب وتتشكل من الأعضاء التالية²:

1 المادة 27 من القانون رقم 15-18، المصدر السابق .

2 المادة 81 مكرر فقرة 02 من ق ا ج ، المصدر السابق، محدثة بموجب المادة 50 من ق م لسنة 2007 معدلة بموجب المواد 43 من ق م لسنة 2009 و 27 من ق م لسنة 2016 51 2018 .

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثلا عنه برتبة نائب مدير.
- ممثل 1 عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير.
- ممثل 1 عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
- ممثل 1 عن المديرية المكلفة بالصناعة بالولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب ، برتبة رئيس مكتب على الأقل .
- ممثل 1 عن غرفة التجارة و الصناعة بالولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل 1 عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية.
- ممثل 1 عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين .

ثالثا :اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال :

تنشأ هذه اللجنة لدى الوزارة المكلفة بالمالية ،حيث تم إجراء تعديل في تشكيلة هذه اللجنة ضمن قانون المالية لسنة 2018 وأصبحت تتشكل من الأعضاء التالية¹:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا ، رئيسا.
- ممثل 1 عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل 1 عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل 1 عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ممثل 1 عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل 1 عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل 1 عن الغرفة الوطنية للفلاحة .
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

1 المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق ا ج ، المصدر نفسه .

حيث أن المشرع باستثناء ممثلي إدارة الضرائب حدد مدة العهدة لأعضاء هذه اللجان بثلاث سنوات قابلة للتجديد، بينما كانت مدة العهدة قبل التعديل بالنسبة للأعضاء الدائمين والمستخلفين في تشكيلة لجنة الطعن الولائية نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي¹.

كما يمكن لكل لجنة أن تطلب إذا اقتضت الضرورة ، رأي خبير موظف يمكنه تقديم توضيحات على الأسئلة التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة من اجل معالجة بعض نقاط النزاع ، حيث يقدم استشارة ولا يمكنه المشاركة في مداوات اللجنة².

الفرع الثاني

تشكيلة لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية للتسجيل

تتواجد لجان الطعن الولائي على ثلاثة مستويات من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب ، وهي المديرية الولائية للضرائب ، المديرية الجهوية للضرائب ، مديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة، وقد أشار المشرع لهذه اللجان على سبيل الإحالة دون التطرق الى تشكيلتها³ في قانون الإجراءات الجبائية ، أما اللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل تنشأ على مستوى المديرية الولائية للضرائب⁴.

أولا : تشكيل لجان الطعن الولائي

1: تشكيل اللجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب⁵

أنشأت أول مرة بموجب القرار رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991، والمعدلة بموجب القرار 748 بتاريخ 15 ديسمبر 2010 الصادر عن المدير العام للضرائب و تتشكل من :

- المدير الولائي للضرائب ، رئيسا

1 المادة 81 فقرة 5 من ق ا ج ، المصدر نفسه. والتي نصت " باستثناء ممثلي إدارة الضرائب ، يعين أعضاء لجان الطعن لعهدة ثلاثة سنوات ، قابلة للتجديد"

2 المنشور رقم 01، المصدر السابق، ص5.

3 المادة 93 من ق ا ج ، المصدر السابق، المعدلة بموجب المادة 40 من ق م لسنة 2005 و 48 من ق م لسنة 2011 و 42 من ق م لسنة 2012.

4 المادة 38 مكرر من ق ا ج ، المصدر نفسه.

- المدير الفرعي للمنازعات ، عضوا مقررا
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية ، عضوا
- المدير الفرعي للتحصيل ، عضوا
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية ، عضوا
- رئيس مفتشية ضرائب وقابض ضرائب معينين من طرف المدير الولائي للضرائب
عضوين لعهددة مدتها سنة واحدة .
- رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه ، عضوا
- رئيس المركز الجوارى للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه ، عضوا

2 : تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب¹

نفس تاريخ الإنشاء للجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية الضرائب وتتشكل من :

- المدير الجهوي للضرائب ، رئيسا
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية والمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ،
عضوا ومقررا
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية والتحصيل على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ،
عضوا
- مديرين ولائيين للضرائب ، يعينهما المدير الجهوي للضرائب عضوين ، لعهددة مدتها
سنة واحدة .

3: تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات²:

أنشأت أول مرة بموجب القرار رقم 187 المؤرخ في 28 جوان 2009، الصادر عن المدير العام للضرائب وتتشكل من :

- مدير مديرية كبريات المؤسسات ، رئيسا
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا ومقررا

1INSTRUCTION GENERALE SUR LES PROCEDURES CONTENCIEUSES -2012 Ibid. p: 104

² Ibid. p: 104

- المدير الفرعي للحماية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا
- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات ، عضوا
- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية والتحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا

والملاحظ أن تكوين هاته اللجان ، سواء على مستوى المديرية الولائية للضرائب أو المديرية الجهوية للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات ، ذو صبغة إدارية بحثه وكذا جميع أعضاء هذه اللجان ينتمون إلى المصالح الجبائية وهذا راجع لكون الطعون أو التماسات العفو كما سماها المشرع في اغلب النصوص الجبائية تتعلق بضرائب وزيادات وغرامات مؤسسة قانونا، غير قابلة للطعن فيها بالإلغاء أو التخفيض ، وما أساس طلبات المكلفين إلا لعجزهم عن تسديدها والوفاء بها أو عدم احترام الأحكام والقوانين الضريبية فيما يتعلق بالزيادات والغرامات الجبائية.

وعليه فلإدارة سلطة مطلقة في الفصل في هاته الطلبات نظرا لما تم الإشارة إليه من تشكيلة أعضائها من جهة ومن طبيعة و موضوع الطلبات من جهة ثانية، مما يستدعي منح نوع من الرقابة لجهة خارج إدارة الضرائب ، وعلى غرار المشرع الجزائري فان المشرع الفرنسي لم يعتمد هذا النوع من اللجان وقد يرجع ذلك لتوجيه المكلف لمثل هذه الطلبات الى إدارة الضرائب مباشرة ، والفصل فيها من طرف هذه الأخيرة وفق تحقيقات إدارية خاصة بذلك¹.

ثانيا : تشكيلة اللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل²

تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات لجنة توفيق وتتشكل من :

1 يحي بدائية ، مرجع سابق ، ص 112

2 المادة 38 من القانون 10-13 ، المؤرخ في 2010/12/22 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر عدد 80 بتاريخ 2010/10/30 ..

- مدير الضرائب على مستوى الولاية ، رئيسا
- مفتش التسجيل
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية
- قابض الضرائب المختلفة
- مفتش الضرائب المباشرة
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية
- ممثل عن إدارة الولاية

المطلب الثاني

اختصاصات لجان الطعن الإدارية

سنعرض في هذا المطلب اختصاصات لجان الطعن الإدارية في المجال الضريبي حسب ما وردت في التشريع الجبائي (ق ا ج) وذلك عبر فرعين، الأول حول اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، والثاني حول اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو) ولجان التوفيق لحقوق التسجيل.

الفرع الأول

اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

أنشئت بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، والتي تنص على انه "يمكن للمشتكين التوجه إليها للحصول إما على تصحيح أخطاء قد ترتكبها الإدارة أثناء تأسيس الوعاء أو حساب الضريبة وإما الحصول على حق يخوله القانون أو الأنظمة".

أولاً: من حيث موضوع الطعن

إن أساس الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة يهدف الى تصحيح أخطاء مرتكبة من طرف إدارة الضرائب أثناء تقديرها لوعاء الضريبة ، أو حسابها ، كما يمكن أن يهدف الى الاستفادة من حق ناجم عن تطبيق حكم تشريعي أو تنظيمي ، كمزايا الاستثمار على سبيل المثال ، أما إذا تعلق طلب المكلف باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ، أو

استتاده في طلبه على حالته الاجتماعية التي لا تسمح له بتسديد ديونه الضريبية ، فهو خارج عن نطاق اختصاص لجان الطعن الإدارية¹.

ثانياً: من حيث طبيعة الضريبة المطعون فيها إن الضريبة المتنازع فيها يجب أن تكون متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، و عدا ذلك يخرج عن نطاق اختصاصها كالضرائب غير المباشرة ، وحقوق التسجيل والطابع².

ثالثاً: من حيث الهيئة القائمة بتسيير الملف الجبائي للمكلف

طبقاً للهيكل الجديدة التي قامت بها الإدارة الجبائية ، والتي أسفرت على استحداث هيئات جديدة تختص بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة وذلك بالنظر الى نظام الإخضاع الى الضريبة ومبلغ رقم الأعمال المحقق، حيث يتكفل المركز الجبائي للضرائب بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) ، ومراكز الضرائب بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الريح الحقيقي ، والمديرية الولائية للضرائب بتسيير ملفات الخاضعين للضريبة التابعين لمجال اختصاصها الإقليمي ما عدا المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) ، ومديرية كبريات المؤسسات بتسيير ملفات المكلفين التابعين لها مهما كان رقم أعمالهم³.

رابعاً: من حيث مبلغ الضريبة المطعون فيها :

يتحدد اختصاص اللجان بالنظر في مبلغ الضريبة المطعون فيها كما يلي :

1_ اختصاص اللجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال :

يكون الاختصاص مقيد بقيمة الحصة محل النزاع ، بحيث نقل الحصة أو تساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 د ج) ، والتي سبق وان كانت الإدارة قد أصدرت قراراً

1 عزيز امزيان ، المرجع السابق ، ص55

2 المادة 81 فقرة 1 من ق ا ج ، المصدر السابق.

3 عزيز امزيان ، المرجع نفسه ، ص. ص 55 و 56.

بخصوص النزاع فيها ، سواء كان بالرفض الكلي أو الجزئي لطلب المكلف¹ ، كما تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب .

2_ اختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تبدي هذه اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مبلغ حصتها من الحقوق والغرامات 20.000.000 دينار جزائري ويقل أو يساوي 70.000000 دينار جزائري ، والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

3_ اختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تختص بالنظر في كل الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم والتحصيلات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون إداريا لمديرية كبريات المؤسسات والتي كانت طلباتهم قد أصدرت بشأنها هذه الأخيرة قرارات بالرفض الكلي أو الجزئي ، كما تختص بالنظر في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة والتي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70.000.000 دينار جزائري، والتي سبق وان أصدرت الإدارة² بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

¹ المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق ا ج ، المصدر السابق.

² الإدارة يقصد بها المديرية الولائية للضرائب .

الفرع الثاني

اختصاصات لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

أولاً: اختصاصات لجان الطعن الولائي

1_ من حيث موضوع الطلبات :

تختص لجان الطعن الولائي بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب، حيث أن لهذه اللجان سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الالتماس ، فهي غير مقيدة بنص تشريعي ذلك لكونها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحثه¹.

أ_ طلبات المكلفين بالضريبة: يتمثل مجال اختصاصها في طلبات المكلفين التي تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مبالغ عقوبات التحصيل، الغرامات الجبائية الخاصة بالرسوم على رقم الأعمال والضرائب غير المباشرة وكذا حقوق التسجيل ، وتخضع هذه الطلبات الى شروط شكلية وأخرى موضوعية ، فالشروط الشكلية تتمثل في نفس الشروط الشكلية المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن النزاعي ، باستثناء شرط الآجال ، فالمكلف بالضريبة يرفق طلبه بنسخة من الإنذار أو مستخرج الجداول، يوجهه الى المدير الولائي للضرائب في أي وقت مادام الموضوع لا يتعلق بالنزاع بل بالتماس مساعدة الإدارة ، أما بخصوص الشروط الموضوعية ، فيجب تعليل وتبرير طلب الالتماس ، وذلك بتقديم الحجج اللازمة لتمكين الإدارة من اتخاذ القرار ، ويجب التتويه هنا بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية وتلك المتعلقة بالعقوبات و الغرامات الجبائية ، فالضرائب العادية أو الحقوق الأصلية بالأخص و المؤسسة قانوناً، لا يجوز طلب الإبراء أو التخفيف منها ، إلا استثناء حالة العوز والضيق التي تحول بين المكلف وبين تبرئة ذمته اتجاه الخزينة².

أما بالنسبة للعقوبات والغرامات الجبائية فيجوز للمكلف الذي يحوز على مبررات أن يقدم التماس الى المدير الولائي المختص إقليمياً وفق الشروط المذكورة سابقاً ولتمكين اللجنة

¹ عزيز امزيان ، المرجع السابق ، ص 65.

² المادة 92 من ق إ ج، المصدر السابق .

من إيداء رأيها على أكمل وجه ، يجب عليه إرفاق طلب الالتماس بكشف تسديد الحقوق الأصلية وخاصة الرسوم على رقم الأعمال والضرائب غير المباشرة الذي يعد إجراء إجباريا قبل اللجوء الى هذه اللجان .

ب_ طلبات قابضي الضرائب : تختص لجان الطعن الولائي بالنظر في طلبات قابضي الضرائب في حالة استحالة تحصيل الحصص الضريبية¹، لأسباب تعود لغياب أو اختفاء المكلف بالضريبة ، أو وفاته دون تركه لأموال قابلة للحجز ، أو استنفاد كل طرق والوسائل القانونية المتاحة في عملية التحصيل الضريبي وصولا الى إجراء الحجز و المتابعة ، الحكم على المكلف بعقوبة السجن أكثر من أربع سنوات ، مع عدم امتلاكه لأموال قابلة للحجز ، ففي هذه الحالات يمكن لقابضي الضرائب وابتداء من السنة الخامسة التي تلي تاريخ إدراج الجدول للتحصيل ، أن يطلب من اللجنة ، إقرار الحصص غير قابلة للتحصيل عديمة القيمة ، وذلك بتقديم طلب الى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة².

2- من حيث الضرائب محل هذه الطلبات:

بالنسبة لطلبات المكلفين بالضريبة فإنه وطبقا للفقرة الأولى من المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن للمكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ، اللجوء الى التماس الإعفاء من جميع الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها ، كما يمكنهم التماس الإعفاء من الزيادات أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية³، بعدما كانت تقتصر على الضرائب المباشرة فقط قبل تعديل نص المادة السابقة الذكر ضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي كان نصها " يجوز للمكلفين أن يلتمسوا الإعفاءات من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز ، أو ضيق الحال".

إلا أنه وبالرجوع الى الفقرة الثانية من نفس المادة فإن الغرامات المعدة طبقا للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال جراء استعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة ، لا تكون

¹ الحصة الضريبية : هي قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات المتعلقة بها .

²INSTRUCTION GENERALE SUR LES PROCEDURES CONTENCIEUSES -2012. op.cit .p.p: 100.101.

3 المادة 93 فقرة 01، من ق ا ج ،المصدر السابق.

موضوع الإعفاء الولائي كلياً أو جزئياً من طرف الإدارة ، كما انه لا يمكن التماس تخفيض الغرامات الأخرى المستثناة من المادة 128 السابقة الذكر، إلا بعد تسديد الحقوق الأصلية ، مما يستتف منه أن الرسوم على رقم الأعمال مستثناة من مجال الطعن الولائي¹.

أما بالنسبة لطلبات قابضي الضرائب فهي تشمل جميع أنواع الضرائب والزيادات والغرامات الناجمة عنها².

3- من حيث حدود المجال المالي للاختصاص :

يتوزع الاختصاص على لجان الطعن الولائي حسب المعيار المالي على أساس مبلغ الطلبات كما يلي :

أ _ لجنة للطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب :

تختص بالنظر في طلبات المكلفين التابعين لاختصاص المديرية الولائية بما فيها طلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها ، والتي تقل مبالغها عن 5.000.000 دينار جزائري أو تساويها.

ب _ لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب :

تنظر في طلبات المكلفين بالضرائب، عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 5.000.000 دينار جزائري ، كما تعتبر لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب جهة طعن في قرارات اللجنة الولائية لالتماس العفو ، إذا كانت قرارات هذه الأخيرة مرفوضة كلياً أو جزئياً³.

1 المادة 93 فقرة 02، من ق ا ج ،المصدر نفسه. والتي نصت "لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في

مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده الحقوق الأصلية "

2 بدائية يحي ، المرجع السابق ، ص 102

3 عزيز امزيان ، المرجع السابق ، ص 69.

جـ لجنة الطعن الولائي على المستوى مديرية كبريات المؤسسات :

تتظر في طلبات المكلفين بالضرائب التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ،مهما كانت الحصة المالية المعروضة لهذه الطلبات ¹ ، وطبقا للمادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية فان فئة المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تشمل كل من الشركات التي تعمل في مجال المحروقات ، الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا بصفة تعاقدية ، شركات رؤوس الأموال أو شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال، تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لأحدى الشركات العضوة أو يفوق المبلغ المحدد بموجب قرار من وزير المالية .

ثانيا :اختصاصات اللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل:

لجان التوفيق هي لجنة محدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب يكمن دورها في التوفيق بين مصالح الضرائب والمكلفين بضريبة التسجيل،تختص بنظر كل تقدير أو إعادة تقدير الأموال في مجال التسجيل والمتعلقة بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل الملكية أو بيان حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية أو المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزبائن والسفن والبواخر، كذلك حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل عقار أو جزء منه².

فإذا كان المبلغ الذي كان أساسا لتحصيل الرسم يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو العقارية ، يمكن للإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير هذه الأموال ، أو بمعنى آخر إذا رأت الإدارة عدم ملائمة المبلغ المصرح به من طرف المكلف مع السعر الحقيقي للسوق من خلال عملية التسجيل ، يتم إعادة التقويم حسب سعر هذا الأخير وذلك بناء على المعلومات التي تقدمها مديرية أملاك الدولة أو الوكالات العقارية ، فإذا قبل ذوي

1 انظر المادة 173 فقرة 4 من ق ا ج ،المصدر السابق.

2 عزيز امزيان ، المرجع السابق ، ص 71.

الشأن بالتقويم ، يسدد المبلغ المحدد لدى قابض الضرائب المختص إقليميا ، وفي حالة الاعتراض يقدم الاحتجاج أمام لجنة التوفيق¹ .

المبحث الثاني

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن والطبيعة القانونية لآرائها

عند استلام طعون المكلفين بالضريبة في القرارات الصادرة عن كل من مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، بحسب الحالة ، تقوم هذه الأخيرة بدراسة هذه الطعون وإصدار قرارات أو آراء بشأنها ، تمر وفق إجراءات قانونية ، سنتناول في المطلب الأول الإجراءات المتبعة أمام هذه اللجان ، بينما سنتناول في المطلب الثاني الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عنها .

المطلب الأول

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

يقصد بإجراءات الطعن أمام هذه اللجان، إجراءات سير أعمالها من تقديم طلب الى غاية صدور آرائها ، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف اللجنة المعروض عليها النزاع.

الفرع الأول

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

أولا- إجراءات الطعن أمام اللجان

إن المقصود بإجراءات الطعن أمام هذه اللجان ، هو كيفية تدخلها في النزاع الضريبي، حيث نصت المادة 81 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على انه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر من طرف مصالح إدارة الضرائب سواء كانت من

1 الطاهر حاكم ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع الإدارة والمالية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2014/2015 ، ص . ص 64 و 65.

طرف مدير كبريات المؤسسات ، أو المدير الولائي ، أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، اللجوء الى لجنة الطعن المختصة، وقد جعل المشرع اللجوء الى هذا الإجراء جوازي فللمكلف حرية الاختيار في اللجوء الى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه¹.

ورغم جوازية هذا الإجراء فان المشرع قيده بجملة من الشروط يترتب على عدم احترامها بطلان هذا النوع من الطعون وتتمثل في ما يلي :

1- آجال تقديم الطعون :

في بداية الأمر كانت آجال تقديم الطعون أمام اللجان في اجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة ، لتعرف تعديلات مستمرة ، فبصدور قانون المالية لسنة 2007 ، تم تمديد الأجل الى مدة شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة ، ثم مددت الى أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة، بصدور قانون المالية لسنة 2010 وبقي هذا التعديل الأخير نفسه ضمن قوانين المالية المتعاقبة الى غاية صدور قانون المالية الحالي لسنة 2020.

2- انتفاء رفع الدعوى أمام القضاء

طبقا للمادة 80 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، لا يمكن للمكلف رفع طعن أمام لجان الطعن بعد رفعه لدعوى أمام المحكمة الإدارية².

3- الطعن لا يعلق الدفع وإجراءات المتابعة : فطعن المكلف بالضريبة أمام لجان الطعن لا يعفيه من تسديد ما عليه من ديون، وإنما يمكنه من الاستفادة من تأجيل الدفع وذلك بتسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والغرامات محل النزاع³.

4- توجيه الطعون : طبقا للفقرة الرابعة من نفس المادة السابقة ، فان الطعون توجه بحسب الحالة الى رؤساء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

¹ يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص 113.

² المادة 80 فقرة 3 من ق ا ج ، المصدر السابق.

³ المادة 80 فقرة 2 من ق ا ج ، المصدر نفسه .

5- شكل ومحتوى الطعون : لم ينص المشرع ، رغم التعديلات المتعاقبة لقوانين المالية على شكل ومحتوى الطعون المقدمة أمام لجان الطعن ، وبالرجوع الى التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نجدها تنص على انه يكفي إخطار رئيس لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال المختصة بواسطة طعن عادي مرفق بنسخة من قرار الرفض المتخذ من الإدارة الجبائية ، أما بخصوص محتوى الطعن ، إضافة الى اسم ولقب المكلف وعنوان المكلف الطاعن ، يكفي تبيان طبيعة الضريبة و الحقوق موضوع الطعن ، مع دعم طلبه بالوثائق الاثباتية ، كما أنه لا يمكن أن يتجاوز طلبه تلك الطلبات التي وردت في شكواه أمام إدارة الضرائب.

ثانيا : إجراءات سير عمل اللجان

1 : اجتماع اللجان

بالنسبة لجميع لجان الطعن سواء الولائية، أو الجهوية، أو المركزية ، فإنها تجتمع مرتين في الشهر، بناء على استدعاء من رؤسائها ، بعدما كانت كل من لجنة الطعن الولائية واللجنة المركزية للطعن في السابق تعقد اجتماعاتها مرة واحدة في الشهر على الأقل، أما اللجنة الجهوية للطعن كونها مستحدثة في قانون المالية لسنة 2016 فلم يقع تعديل على آجال اجتماعها ، كما لا يصح اجتماع هذه اللجان إلا بحضور أغلبية أعضاء كل منها¹.

2 : حضور الأطراف

تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ، ولهذا الغرض يجب على اللجان أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

كما يمكن لهذه اللجان أن تستمع ، حسب الحالة ، لأقوال المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة².

1 المادة 81 مكرر من ق ا ج ، المصدر السابق.

2 يحي محيوت، قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2007، ص59.

أمانة اللجنة ومقررها: إن مهمة أمانة اللجنة ومقررها تختلف باختلاف اللجنة فبالنسبة للجنة الطعن الولائية والجهوية فيتولى أمانة اللجنة ومقررها عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب ، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب ، والمدير الجهوي للضرائب ، بحسب الحالة ، أما بالنسبة للجنة الطعن المركزية فتتولى مهام الأمانة مصالح المديرية العامة للضرائب ، يعين المدير احد أعضائها.

كما يخضع أعضاء لجان الطعن بالالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ثالثا: صدور آراء اللجان

تتم دراسة ومناقشة الطعون ، بعد عرضها من طرف رؤسائها من ثلاثة أوجه :

- أصل الضريبة محل النزاع وأساس فرضها
- أوجه النزاع المثار من قبل المكلف
- استنتاجات أعضاء اللجان حول أوجه الطعن

ويكمن دور اللجان في إعادة النظر في الخلاف الواقع بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة ، وتبدي اللجان رأيها فيما يتعلق بالطلبات الرامية إما إلى إصلاح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة أو وعائها، وإما الاستقادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي²، وذلك بتدخل كل عضو من الأعضاء لإبداء رأيه حول موضوع النزاع ، بعد الاطلاع على تقارير إدارة الضرائب وأوجه الطعن التي أثارها المكلف بدفع الضريبة ، ويتم الموافقة على آراء اللجان بأغلبية الأعضاء الحاضرين ، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت رؤسائها.

وقد أحاط المشرع آراء اللجان بجملة من الشروط تتعلق بأجال صدورها وتعليلها وتأسيسها ، فبالنسبة للأجال فقد حدد المشرع اجل إصدار قرارات اللجان حول الطعون المرفوعة إليها سواء بالقبول أو الرفض بأربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطلب الى

1 المادة 81 مكرر فقرة 3.2.1 من ق ا ج، المصدر السابق.

2 حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 49.

رؤسائها حسب الحالة ، وإذا لم تبدي هذه اللجان آرائها في هذا الأجل ، يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء المختص ، وهذه الآجال لم يلزم بها المشرع إلا من خلال قانون المالية لسنة 2007¹ .

أما بالنسبة لتعليق آراء اللجان فقد اوجب المشرع تعليلا للآراء الصادرة عن اللجان ، كما تلتزم بتحديد قيمة المبالغ المخفضة أو الإعفاءات الممنوحة للمكلف ، في حالة عدم مصادقتها على تقارير إدارة الضرائب² .

رابعا: التوقيع على آراء اللجان وتبليغها

يوقع رؤساء اللجان على الآراء الصادرة عن هذه الأخيرة ، ويتم تبليغها الى إدارة الضرائب وللمكلف بالضريبة بواسطة كاتب كل لجنة بحسب الحالة ، فبالنسبة للإدارة يبلغ المدير الولائي للضرائب في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة بالنسبة للجنتي الطعن الولائية و الجهوية، كما يبلغ مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة في اجل 20 يوما إبتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة ، بالنسبة للجنة المركزية للطعن .

أما المكلف بالضريبة فيبلغ بالقرار الموافق بحسب الحالة ، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ، في اجل شهر واحد إبتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة³ .

الفرع الثاني

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

أولا : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائي :

1- إجراءات تقديم الطلبات أمام لجن الطعن الولائي

تختلف إجراءات تقديم الطلبات بالنسبة لكل من المكلفين بالضريبة وقابضي الضرائب فبالنسبة للمكلفين بالضريبة تخضع طلباتهم الى شروط شكلية وأخرى موضوعية.

1 يحي بدابرية ، المرجع السابق ، ص 118 .

2 نفس المرجع ، نفس الصفحة .

3 المادة 81 فقرة 3 من ق ا ج ، المصدر السابق.

أ-الشروط الشكلية :

طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فإن الطلبات ترسل الى مدير الضرائب بالولاية التي يتبع له مكان فرض الضريبة ، بما فيها طلبات المكلفين التابعين الى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، بغض النظر عن مبلغ هذه الطلبات ، مرفقة بالإنذار الخاص بالدفع، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة ، يذكر رقم مادة الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بالشكوى ، كما يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها ، إذا تعلق الأمر بشكاوي تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات ¹.

أما بالنسبة لشكل الطلب فيحرر على ورق عادي مرفوق بجميع الوثائق الضرورية (نسخ من إنذارات الدفع ، مستخرجات الجداول) ، وفي حالة عدم وجود هذه الوثائق على المكلف ذكر رقم المادة الضريبية موضوع الطلب ، كما لا تختلف الشروط الشكلية عن تلك الواردة في الشكوى النزاعية عدا شرط الآجال باعتبار أن الطلب غير نزاعي بل يرمي الى التماس عفو ومساعدة الإدارة الجبائية².

أما بالنسبة لطلبات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ، فتوجه طلباتهم الى مدير هذه الأخيرة ،الذي له سلطة البث في طلبات هؤلاء المكلفين بعد الأخذ برأي اللجنة المحدثة على مستوى هذه المديرية ³.

ب-الشروط الموضوعية :

طلبات التماس العفو يجب أن تكون معللة ، وذلك بتقديم الحجج اللازمة ، حيث يختلف تبرير طلبات الإعفاء أو التخفيض المتعلقة بالضرائب المفروضة قانونا (الحقوق الأصلية) ، عن تلك المتعلقة بالتماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات والغرامات الجبائية، فالأولى

1 المادة 93 فقرة 1 من ق ا ج .المصدر السابق.

2 يحي بدابرية ، المرجع السابق ، ص 127.

3 هذه اللجنة أنشأت بموجب قرار رقم : 083 بتاريخ 2008/03/29 صادر عن المدير العام للضرائب ، يحدد إحداث وتشكيل وسير أعمال اللجنة ولائية خاصة بالمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) ، ومعدلة بالقرار رقم 187 المؤرخ في : 2009/06/28 ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية .

يشترط فيها توافر حالة العوز والضييق التي تجعل من المكلفين عاجزين عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة¹، أما بالنسبة للطلبات المتعلقة بالزيادات والغرامات، تتطلب من المكلف تعليل وذكر الأسباب التي أدت به الى عدم مراعاته للنصوص القانونية الضريبية التي نتجت عنها هذه الزيادات والغرامات الجبائية، كعدم احترامه لآجال التصريح، أو تسديد الحقوق الأصلية.

بالنسبة لطلبات قابضي الضرائب: في حالة انعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحصيل، أجاز المشرع لقابضي الضرائب توجيه طلباتهم الى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل، مع تحديد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل²، أما بالنسبة للضرائب التي انقضت على وجودها على مستوى حسابات قابضي الضرائب مدة عشرة سنوات، فبانقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية" عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، يصدر حكم الإلغاء من طرف مدير الولائي للضرائب"³، ولا يشترط تسبب أو تعليل طلبات قابضي الضرائب المقدمة بشأنها، بل يكفي بذكر طبيعتها وسنة إدراجها في التحصيل وتحديد كشف كل بلدية على حدى، إلا أن هذا الإجراء لا يبرئ ذمة المكلفين المدينين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم في حالة تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم

1 المادة 93 فقرة 1 من ق ا ج، المصدر السابق، والتي نصت "يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو الضيقويمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية".

2 المادة 94 فقرة 1، من ق ا ج، المصدر نفسه. والتي جاء نصها "يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا، ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام القيمة لحصص الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير القابلة للتحصيل".

3 المادة 94 فقرة 2 من ق ا ج، نفس المصدر.

2- اجتماع لجان الطعن الولائي: تجتمع لجان الطعن الولائي بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل¹، ويتم تبليغ الأعضاء ثمانية أيام (08) قبل الاجتماع على الأقل، كما تجتمع بثلاثي، أعضائها، ويتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية للضرائب، رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية، والى رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، وكذلك الأمر على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

3- صدور آراء لجان الطعن الولائي :

تتخذ قرارات لجان الطعن بناء على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، حيث تعلل القرارات وتدون مداوات وقرارات اللجان في محضر الجلسة ويمضي على هذا المحضر الأعضاء الحاضرين، تلتحق ملفات المكلفين بنسخ من المحاضر المتعلقة بها، ترسل نسخ من محاضر المكلفين التابعين الى مديرية كبريات المؤسسات الى المديرية العامة للضرائب على أساس تقرير إخباري².

يقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، في الأخير بإصدار قراره حول طلب المكلف أو قابض الضرائب بناء على قرار لجنة الطعن المختصة، وبهذا الصدد اوجب المشرع تطابق قرار مدراء هذه المصالح وقرارات لجان الطعن المختصة، حيث يتم إبلاغ المكلف بالقرار في اجل 15 يوما من تاريخ اجتماع اللجان.

والملاحظ انه بالنسبة للجان الطعن الولائي لم يحدد المشرع اجل للفصل في طلبات المكلفين، كما هو الأمر بالنسبة للجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال السابقة الذكر³.

1 درين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه- فرع الأغواط، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، السنة الجامعية 2016/2017 ص 44.

2 يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 131.

³INSTRUCTION GENERALE SUR LES PROCEDURES CONTENCIEUSES -2012. op.cit .p106.

ثانيا : إجراءات الطعن أمام اللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

قبل أن تقوم الإدارة بإعادة تقدير مبالغ الأموال بالنسبة للعقود أو التصريحات التي يشوبها نقص والخاضعة للتسجيل ، تحاول بطريقة ودية أن تحصل على اعتراف بهذا النقص من طرف المكلف المعني وذلك بدعوته لتعرض عليهم التقدير الذي توصلت إليه، فإذا قبل به يقوم بتوقيع تعهد يلتزم بمقتضاه بتسديد الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، يشكل هذا التعهد عقدا حقيقيا بعد مصادقة المدير الولائي عليه ، ويلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه ، أما في حالة عدم الاتفاق ، فان المكلف يتقدم بطلب إحالة الأمر الى لجنة التوفيق .

1-اجتماع اللجنة :

تجتمع اللجنة على مستوى المديرية الولائية كما اشرفنا سابقا، بدعوة من رئيسها ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا بحضور خمسة من أعضائها على الأقل بما فيهم الرئيس ، حيث يقوم بكتابة اللجنة مفتش التسجيل الذي يكون حضوره استشاري لا كعضو باللجنة¹، تستدعي هذه الأخيرة الخاضع للضريبة عشرون 20 يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ، ويطلب منه الإدلاء بأقواله أو ارسال ملاحظاته مكتوبة ، كما يمكنه الاستعانة بمستشار يختاروه أو يعين وكيل مؤهل قانونا².

2-صدر آراء اللجنة التوفيقية :

في حالة عدم الإتفاق بين الإدارة والمكلف أو إذا لم يحضر هذا الأخير أولم يرسل ملاحظاته مكتوبة ، تصدر اللجنة رأيا يبلغ إليه بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام³، كما يمكن أن يكون التقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة موضوع زيادة تلقائيا ، وذلك في اجل 20 يوما ابتداء من تاريخ تبليغ راء لجنة التوفيق⁴.

1 المادة 38 مكرر 2 ب من ق ا ج ،المصدر السابق.

2 المادة 38 مكرر 2 ج ، من ق ا ج ، المصدر نفسه .

3 المادة 38 مكرر 2 د ،من ق ا ج ، المصدر نفسه.

4 المادة 38 مكرر 2 هـ ، من ق ا ج ، المصدر نفسه.

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

بعد دراسة لجان الطعن الإدارية للطعون المرفوعة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب ، تبدي هذه الأخيرة آراء أو قرارات بشأنها ، فما هي الطبيعة القانونية لهذه الآراء أو القرارات ، ولإجابة على هذا التساؤل قسمنا هذا المطلب الى فرعين تناولنا في الفرع الأول الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، وفي الفرع الثاني الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

الفرع الأول

الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

إن ما يثار حول الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، من إشكالات تتمحور حول الماهية القانونية لهذه الآراء، ومدى إلزاميتها للمخاطبين بها ، إضافة الى إضفاء المشرع رقابة إدارية على آراءها من طرف إدارة الضرائب وإمكانية الطعن فيها ، بالرغم من أن هذه الأخيرة طرف في تشكيلتها ، عدا كونها طرف في النزاع¹.

أولا: الماهية القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

بالنظر في فحوى نصوص قانون الإجراءات الجبائية من خلال التعديلات المتعاقبة بموجب قوانين المالية ، نجد أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تبدي رأيا بخصوص الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة ، مما يطرح تساؤل حول اعتبار هذه الآراء بمثابة قرارات إدارية أم لا . فإذا اعتبرنا الآراء الصادرة عن لجان الطعن قرارات إدارية ، يجوز الطعن فيها أمام القضاء ،

1 يحي بدابرية ، المرجع السابق ، ص 120.

ذلك لأنه من شروط قبول دعوى الإلغاء أمام هذا الأخير توافر محل الطعن والمتمثل في القرار الإداري¹.

أما إذا اعتبرناها مجرد آراء ، فلا يمكن الطعن فيها أمام هذا الأخير كما أن الآراء تدخل ضمن طائفة الأعمال التحضيرية².

وبتمتعن في نفس نصوص قانون الإجراءات الجبائية نرى أن المشرع عند إدراجه للأحكام المتعلقة بلجان الطعن ، تارة نجده يستعمل مصطلح رأي وتارة يستعمل مصطلح قرار وهذا من خلال ما تناولته المادة 81 في الفقرات 1، 2، 3، 4 من هذا القانون، حيث اعتبرته رأياً في الفقرات 1 ، 3 ، 4

ففي الفقرة الأولى " يمكن أن تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة ..."

وفي الفقرة الثالثة " يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان،....."

وفي الفقرة الرابعة " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء"

واعتبرته قراراً في الفقرة الثانية "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها إما بالقبول أو بالرفض"³.

ثانياً: مدى إلزامية آراء اللجان

تختلف الآراء حول مدى إلزامية آراء اللجان ، فهناك من يعتبرها مجرد آراء استشارية لتقريب وجهات النظر بين أطراف النزاع ، لا ترتقي الى مستوى القرار الإداري ، وهذا ما اقره مجلس الدولة الفرنسي سنة 1960 ، وأيده الفقه الفرنسي ، حين اعتبر رأي اللجان استشاري لا يلزم الإدارة بشيء⁴.

1 محمد الصغير بعلي، المرجع السابق ، ص 56.

2 نفس المرجع، ص 59.

3 المادة 81 من ق ا ج ، المصدر السابق، معدلة بموجب المواد 49 من ق م لسنة 2007 و 19 من ق م لسنة 2010 و 26 من ق م لسنة 2016 و 50 من ق م لسنة 2018.

4 يحي بدائرية ، المرجع السابق ، ص 120 .

وهناك من اعتبرها ملزمة للإدارة وغير ملزمة للمكلف بالضريبة ، ما لم تخالف صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم وهذا ما جاء به التشريع الجزائري ، فبالرجوع الى الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية ، نجد أن آراء اللجان تعتبر نافذة باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول¹.

رقابة الإدارة على آراء اللجان :

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الرابعة من المادة 81 سالفه الذكر على توقيف تنفيذ آراء لجان الطعن إذا كانت هذه الأخيرة مخالفة لأحكام القانون أو غير مؤسسة فان على مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ، إصدار قرار مسيب بالرفض بشأنها ويبلغه الى الشاكي ، بينما نصت نفس الفقرة السابقة قبل تعديلها بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، أنه عندما يعتبر كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، قرار اللجنة غير مؤسس، فانه إضافة الى تعليق تنفيذ رأي اللجنة ، رفع طعن ضده الى المحكمة الإدارية في اجل شهرين ابتداء من يوم استلام الإشعار².

الفرع الثاني

الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

أولا : الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو) :

لم يتناول المشرع الطلبات المتعلقة بالطعن الولائي ، في إطار النزاع الضريبي ، ذلك لارتباطها بضرائب وغرامات مفروضة قانونا ، ليس بإمكان المكلف الطعن في مدى مشروعيتها لا أمام الإدارة مصدرة القرار ولا أمام القضاء الإداري ، وهنا يطرح الإشكال حول الطبيعة القانونية لقرارات لجان الطعن الولائي ، فهي كما ذكرنا سابقا أنها ملزمة لطرفي النزاع ، لكن في حالة عدم رضى المكلف بهذه القرارات ، فما هي الفرص المتاحة له لمراجعة قرارات الإدارة الجبائية ، فالمشرع لم يتح له الفرصة في الطعن في هذه القرارات ،

1 المادة 81 فقرة 4 من ق ا ج ، المصدر السابق.

2 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، منشورات الساحل ، الجزائر، 2009 ، ص 112.

إلا فيما يخص الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب أمام لجنة الطعن الجهوية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب .

أما بالنسبة للطعن القضائي في قرارات لجان الطعن الولائي ، فبالرغم من أنها تصدر قرارات إدارية ، إلا أن المشرع لم يجيز الطعن فيها أمام القضاء¹ .

ثانيا : الطبيعة القانونية لآراء اللجنة التوفيقية لحقوق التسجيل

آراء اللجنة التوفيقية نافذة في حق المكلف بالضريبة ، حيث انه إذا امتنع هذا الأخير عن دفع الرسوم والغرامات المطالب بها من طرف اللجنة خلال 10 أيام يحزر في حقه سند تحصيل² ، يعمل مدير الضرائب على تنفيذه من خلال وضع التأشيرة التنفيذية عليه وإرساله الى قابض الضرائب المختص للقيام بالمتابعة والتحويل ، وعليه فان آراء هذه اللجنة تتولد عنها آثار تخلق مراكز قانونية لصالح الإدارة الجبائية في حق المكلف ، فهي مصدر القرار نظرا لتشكيلتها ، كما أنها الجهة الإدارية المكلفة بتنفيذ آراء اللجنة، وكذا توقيع الجزاء عند عدم الامتثال لهذه الآراء وذلك بتحرير سندات تحصيل ومتابعة المكلفين بها ، هذا ما يجعل من هذه الآراء ترقى الى مرتبة قرارات إدارية ، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه رأي اللجنة فيإمكانه اللجوء الى الطعن أمام القضاء المختص ، دون اللجوء الى التظلم أو الشكوى أمام الإدارة الجبائية ، لان رأي هذه الأخيرة يجسد رأي إدارة الضرائب³

1 يحي بدايرية ، المرجع السابق ، ص 132.

2 انظر المادة 38 مكرر 2هـ ، من ق ا ج ، السابق الذكر .

3 يحي بدايرية ، المرجع نفسه ، ص 126.

خلاصة الفصل الثاني

تطرقنا في هذا الفصل الى مرحلة ثانية من مراحل التسوية الإدارية للنزاع الضريبي، وذلك بلجوء المكلف بالضريبة للطعن إما الى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، في حالة عدم رضاه عن القرار الصادر عن إدارة الضرائب والمتمثلة في كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب ، كل بحسب الحالة ، إذا كان الغرض من نزاعه إما الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي ، كما تطرقنا الى التعديلات التي طرأت على هذه اللجان سواء من حيث التشكيلة ، أو من حيث اللجنة ككل ، حيث أن المشرع قام بإلغاء لجنة الطعن للدائرة ، واستحداث لجنة جهوية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016، أو اللجوء الى لجان الطعن الولائي أو لجان التماس العفو وهي الترجمة الصحيحة للنص من اللغة الفرنسية (commission de recours gracieux) وذلك في حالة الإعسار أو العوز وعدم القدرة على تسديد الديون وإبراء الذمة أمام الخزينة ، كما يلجا المكلف الى اللجنة التوفيقية في مجال حقوق التسجيل والتي تتعد على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، في حالة عدم الاتفاق حول إعادة تقدير مبالغ حقوق التسجيل وتطرقنا كذلك الى اختصاصاتها وإجراءات النزاع أمامها وكذلك الطبيعة القانونية لآرائها .

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على أهم النقاط المتعلقة بإجراءات تسوية النزاع الضريبي الذي يمكن أن ينشأ بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى ، سواء تعلق النزاع بوعاء الضريبة أو جراء عملية تحصيلها ، والتي تتم على مستوى إدارة الضرائب كمرحلة أولية ثم على مستوى اللجان الإدارية للطعن في مرحلة ثانية ، وكيفية تنفيذ الأحكام الصادرة بشأنها ، والتي نصت عليها عدة نصوص قانونية جمعت في قانون الإجراءات الجبائية ، وقد استخلصنا من دراستنا النتائج التالية :

أولاً : من خلال دراستنا للمادة الإجرائية للمنازعات الضريبية ، لاحظنا عدم ثبات للنصوص القانونية ، من حيث التعديل أو الإلغاء ، مما يجعل منها أكثر تعقيدا بالنسبة لطرفي النزاع ، سواء الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة ، ونستشف ذلك من خلال آخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2020 ، حيث أدرجت فقرة خامسة لنص المادة 72 منه ، ليتم إلغائها بموجب قانون المالية التكميلي لنفس السنة .

ثانياً: منح المشرع للمكلف بدفع الضريبة و كإجراء أولي وإلزامي قبل اللجوء الى لجان الطعن الإدارية أو الى القضاء ، الحق بتقديم شكاية أو تظلم أمام الجهات المختصة ، والمتمثلة في كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب ، في حالة عدم رضاه بتقديرات الضرائب والرسوم المفروضة عليه من طرف هذه الأخيرة ، ويعد هذا الإجراء فرصة للإدارة لمراجعة نفسها وتدارك الأخطاء إن وجدت ، وكذا تخفيف العبء على الجهات القضائية المختصة ، وكذا توفير الوقت والمصاريف التي يتحملها المكلف بالضريبة حين يرفع دعوى قضائية .

لكن ما يعاب على هذه الإجراءات تميزها ببعض التعقيد ، وخاصة في ما تعلق بالآجال الخاصة بتقديم الشكاية أو التظلم ، إذ نجد أن هناك آجال عامة وآجال استثنائية مما يصعب على المكلف الإلمام بها ، وبالتالي يعرض حقوقه للضياع ، كذلك الأمر بالنسبة لآجال البث في الشكاية فهي تتميز بطول فترة البث أحيانا كما هو الشأن في حالة أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية ، التي يصل اجل البث فيها الى ثمانية (08) أشهر .

ثالثا: بالنسبة للتظلم وبالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع أطلق على التظلم عدة مصطلحات تختلف باختلاف نوع النزاع، فأطلق عليه شكاية في منازعات الوعاء، واعتراض بالنسبة لمنازعات التحصيل، كما اصطلح عليه بعبارة طلب بالنسبة لحالات التماس العفو في حالة العوز أو الضيق .

كذلك الشأن بالنسبة لما تصدره لجان الطعن فأحيانا تصدر آراء وأحيانا قرارات، مما يوقعنا في خلط بشأنها ، حيث انه إذا اعتبرناها آراء فهي تفقد قوتها الإلزامية وبالتالي لا يعتد بها أمام القضاء، لأنها لا ترقى الى مستوى القرار الذي له قوة إلزامية ويعتد به أمام الجهات القضائية .

رابعا: نلاحظ انه بالرغم من أن المشرع يهدف الى توحيد المادة الإجرائية الضريبية ، إلا أن لجان الطعن الإدارية المشكلة بتشكيلة حيادية عن إدارة الضرائب تقتصر على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، دون تعميمها على أنواع الضرائب الأخرى كما هو الشأن بالنسبة لمادة التسجيل التي تمثلها لجنة داخلية على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمتمثلة في اللجنة التوفيقية .

كما أن هذه اللجان والتي جعلها المشرع للمحافظة على توازن القوى في المراكز القانونية قبل اللجوء الى القضاء و بالرغم من الضمانات الممنوحة للمكلف أمامها والمتمثلة في استدعائه أمامها لسماعه ، وكذا إصدار قرارات بشأن طعنه وتعليها ، كذلك تحديد مبالغ التخفيضات الممنوحة أو الإعفاءات في حالة عدم التصديق على قرارات الإدارة ، وفي الأخير تبليغه هذه القرارات ، كل هذه الضمانات تبقى الإدارة في نظره خصما وحكما في نفس الوقت إذ أن الإدارة ممثلة بشخص مديرها أو من ينوبه ، مما يجعل منها منحازة الى هذه الأخيرة في إصدار آراءها أو قراراتها.

خامسا : يثار جدل حول رقابة الإدارة والمتمثلة في كل من المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات، على آراء اللجان الإدارية للطعن ، وكذا صلاحيتهم في تأجيل تنفيذها ، إذا ما كانت مخالفة للقانون ، مما يجعل هذه اللجان عديمة الفعالية ، وبالتالي يضطر المكلف الى اللجوء الى القضاء.

وعليه نقترح إجراء تعديلات أكثر على قوانين الإجراءات، مما يسهل على المكلف بالضريبة معرفة حقوقه وواجباته ، وكذلك تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية التي يشوبها طابع الإكراه وعدم التواصل، ندرجها في ما يلي:

أولاً: على المشرع مراعات ثبات النصوص القانونية حتى تكون لها قيمة وذلك بتباعد فترات تعديلها، وإشراك فئات أكثر الماما بالقانون الجبائي في إعدادها، هذا ما يسهل على الإدارة والمكلف على حد سواء الإلمام بها .

ثانياً: بالنسبة لآجال تقديم الشكاية ، نقترح توحيدها على جميع أنواع الضرائب مما يجنب المكلف الوقوع في الخطأ عند تقديم تظلمه ، كذلك الأمر بالنسبة لآجال البث أو الفصل في الشكاية ، فطول فترة الفصل في بعض الشكايات يؤدي الى ضياع حقوق المكلف ، مما يتوجب عليه مراعات مصالح هذا الأخير وذلك بتقليص آجال البث في الشكاية .

ثالثاً: بالنسبة لجهة التحقيق في الشكوى ، فكون الجهة المختصة في التحقيق هي نفسها الجهة التي قامت بتقدير الضريبة ، مما يجعل من هذا التحقيق بجانب الموضوعية أحياناً ، ذلك لأن هذه الأخيرة تسعى للدفاع عن الأسس الضريبية التي اعتمدها اتجاه المكلف، فمن غير الممكن أن تظهر أخطاها أمامه ، لدى نقترح أن تسند مهمة التحقيق الى جهة أخرى ، حبذا لو تكون من المديرية الولائية للضرائب على أساس أن الجهة التي قامت بأعداد وتأسيس الضريبة عادة ما تكون على مستوى مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية أو المفتشيات والتابعة للاختصاص الإقليمي لمديرية الضرائب .

رابعاً : على المشرع أن يوحد جميع أنواع النزاعات الضريبية أمام لجان الطعن ، مادام عمل على الاجتهاد على توحيد الإجراءات المتعلقة بها، كذلك الأمر في ما تصدره هذه اللجان إما آراء أو قرارات ، والأصح أن تصدر قرارات كون الآراء غير ملزمة للأطراف ، ولا يعتد بها أمام القضاء .

كذلك من اجل خلق التوازن بين الإدارة ومصالح المكلف ، على المشرع أن ينتدب ممثلين عن المكلفين باللجان الإدارية للطعن كالمستشارين الجبائيين ، الذين لهم دراية واسعة بالمجال الجبائي .

وعلى العموم بمقارنة الكم الهائل للشكايات على مستوى الجهات المختصة وتلك المرفوعة أمام القضاء عمليا، نجد أن نسبة هذه الأخيرة جد متدنية ، كون كل النزاعات تقريبا تحل بطريقة التسوية الإدارية إما أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان الإدارية للطعن .

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر

01- الدساتير :

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم: 96-438 المؤرخ في 07/12/1996 المتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28/11/1996، الجريدة الرسمية عدد 76 لسنة 1996.
- القانون العضوي رقم: 16-01، المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري 1996، الجريدة الرسمية عدد 14 لسنة بتاريخ 07 مارس 2016.

02- النصوص التشريعية والتنظيمية

- القانون رقم 01_21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- القانون رقم 06_24 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
- القانون 08-09 ، المؤرخ في 25 /02/ 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الجريدة الرسمية عدد 21 بتاريخ 22 أبريل 2008.
- القانون رقم 08_21، المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
- القانون رقم 10_13 المؤرخ في 22/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، الجريدة الرسمية عدد 80 بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
- القانون رقم 12-12، المؤرخ في 26/12/2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 30 ديسمبر 2012.
- القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30/12/2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، الجريدة الرسمية عدد 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2014.
- القانون رقم 15-18، المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

قائمة المصادر والمراجع

- القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28/12/2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ،
الجريدة الرسمية عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
- القانون رقم 17-11، المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ،
الجريدة الرسمية عدد 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017.
- القانون رقم 18-18، المؤرخ في 22/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019 ،
الجريدة الرسمية عدد 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2018.
- القانون رقم 19-14، المؤرخ في 11/12/2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ،
الجريدة الرسمية عدد 81 بتاريخ 30 ديسمبر 2019.
- القانون رقم 20-07، المؤرخ في 04/06/2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة
2020 ، الجريدة الرسمية عدد 33 بتاريخ 04 جوان 2020.
- الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون الضرائب
المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد 102 بتاريخ 22 ديسمبر 1976.
- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون الرسم
على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية عدد 103 بتاريخ 26 ديسمبر 1976.
- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون الطابع
المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977.
- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون الضرائب
غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977.
- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون التسجيل
المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977.
- مرسوم تنفيذي رقم 95-55 ، المؤرخ في 15 فيفري 1995، المتضمن تنظيم الإدارة
المركزية في وزارة المالية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 15 بتاريخ
19 مارس 1995.
- مرسوم تنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006 الذي يحدد تنظيم المصالح
الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 59 الصادرة في
24/09/2006.

- مرسوم تنفيذي رقم 17-146، مؤرخ في 20/04/2017 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 26 الصادرة في 23/04/2017.
- قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21/02/2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الجريدة الرسمية عدد 20 الصادرة في 29/03/2009.

ثانياً: المراجع

-01-

- امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، طبعة ثانية ،مزيدة ومنقحة ، دار الهدى، عين مليلة ، 2008.
- بعلي محمد الصغير، النظام القضائي الإداري الجزائري ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، 2009 .
- فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة، 2008 .
- صقر نبيل، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 22 افريل 2008، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر ، 2008.
- محيوت يحي ، قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2007.

-02- الأطروحات والرسائل والمذكرات

- بدايرية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الموسم الجامعي 2011-2012 .
- زاقي درين ، النظام القانوني للمنازعة الضريبية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية ، كلية الحقوق،

مدرسة الدكتوراه- فرع الأغواط ، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة ، السنة الجامعية 2017/2016.

- حاكم الطاهر ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع الإدارة والمالية ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر1، الجزائر ، الموسم الجامعي 2014-2015

03- المناشير والدلائل الجبائية

- منشور رقم 01 مؤرخ في 02 جانفي 2017 يتضمن تدابير في مجال المنازعات ، صادر عن مديرية المنازعات ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية .

- دليل المكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، منشورات الساحل ، الجزائر، 2009 .

04- المجالات القضائية

- المجلة القضائية، الجزائر، العدد 04 ، سنة 1992.

- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر، العدد 03 ، سنة 2003 .

- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر، العدد 08 ، سنة 2006.

ثالثا: المراجع بالفرنسية

- Instruction Général sur Procédures Contentieux Fiscal-2012.

-Procédures de Gestion des Centre de Proximité des Impôts Volet 5: contentieux - 2013.

- 45..... الفرع الثاني : شروط قبول الاعتراض عل طلبات المتابعة والفصل فيه.
- 48..... خلاصة الفصل الأول :
- 49..... الفصل الثاني : تسوية النزاع الضريبي أمام اللجان الإدارية للطعن
- 50..... المبحث الأول : تشكيلة اللجان الإدارية للطعن و اختصاصاتها
- 50..... المطلب الأول : تشكيلة اللجان الإدارية للطعن
- الفرع الأول : تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.....50
- 54..... الفرع الثاني : تشكيلة لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية في التسجيل
- 57..... المطلب الثاني : اختصاصات لجان الطعن الإدارية
- الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.....57
- 60..... الفرع الثاني : اختصاصات لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية في التسجيل
- 64..... المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن والطبيعة القانونية لآرائها
- 64..... المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن
- الفرع الأول : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.....64
- 68..... الفرع الثاني : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية في التسجيل
- 73..... المطلب الثاني : الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

الفرع الأول : الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والرسوم على رقما لأعمال.....73

الفرع الثاني : الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي واللجنة التوفيقية في التسجيل..75

77..... خلاصة الفصل الثاني :

خاتمة(78-81)

قائمة المصادر والمراجع(82-85)

ملخص :

تعد التسوية الإدارية للنزاع الضريبي من المواضيع الأكثر أهمية على الصعيد النظري والعملي ، نظرا لتنوع الضرائب محل النزاع وكثرة القوانين المنظمة لها وتعقيدها ، حيث تمر هذه التسوية بمرحلتين ، تعد الأولى إجبارية وتتمثل في إجراء الطعن أمام الإدارة مصدرة القرار ومرحلة ثانية اختيارية تتمثل في اللجوء الى اللجان الإدارية للطعن قصد الطعن في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب حين لا يرضى المكلف بهذه الأخيرة ، وفق مجموعة من القواعد الإجرائية ، والتي تعد ضمانات ممنوحة للمكلف للطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة سواء أمامها أو أمام لجان الطعن الإدارية ، وذلك للحد من اللجوء الى القضاء الإداري .

Abstract

The administrative settlement of the tax dispute is one of the important topics . in theory and practice .due to the diversity of taxes subject to the dispute and the large number of laws regulating them and their complexity . as this settlement goes through tow stages . the first is compulsory and is represented in the appeal before administration issued the decision and an optional second stage is to appeal to the administrative appeals committees in order to challenge the decisions of the tax administration when the taxpayer is not pleased with the latter . and according to a set of procedural rules . which are guarantees granted to the taxpayer to challenge management decisions . whether before or before the appeal committees and administrative . this is to limit the resort to the administrative judiciary .